

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 905/2025-T

Tema: Intempestividade; caso julgado; aplicação retroactiva da lei fiscal - art. 45.ºA/4 b) do CIRC

SUMÁRIO

- I.** O disposto no art. 24.º/3 do RJAT deve ser interpretado no sentido de que, ao referir-se a facto imputável ao sujeito passivo, exige simultaneamente que esse comportamento seja censurável.
- II.** A indicação de o valor da acção corresponder ao do benefício fiscal cuja aplicabilidade era discutida – e não ao da utilidade económica do pedido – configura um erro desculpável pelo que, nos termos do art. 24.º/3 do RJAT, o prazo para apresentar o pedido arbitral se começa a contar com a notificação da decisão arbitral de absolvição da instância.
- III.** A classificação do regime previsto no art. 45.º-A/1 do CIRC como incentivo fiscal ou mero desagravamento não tem fundamento legal consistente pelo que é irrelevante para efeitos de apreciação do nível de protecção do mesmo.
- IV.** É admissível a aplicação da lei nova a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente - como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei – todavia, essa aplicação deixa de poder fazer-se se alterar benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário (art. 11.º/1 EBF).

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., SGPS, SA (doravante referida como *Requerente*), com número único de pessoa colectiva e registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa ..., com sede na ..., ...-..., ...-... Lisboa veio requerer, ao abrigo do disposto no art. 10.º do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos art.ºs 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3 a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de IRC de 2019 n.º 2023..., as liquidações de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023 ... e a respectiva demonstração de acerto de contas, pelos quais se apura o valor a pagar de 55.035,52 € até 29 de Janeiro de 2024 e da notificação da decisão arbitral preferida no processo n.º 111/2025-T.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 16 de Outubro de 2025 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
4. De acordo com o preceituado nos art.ºs 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 24 de Dezembro de 2025.
6. Em 2 de Fevereiro de 2026 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por excepção e impugnação, juntando o processo administrativo.
7. Em 20 de Fevereiro de 2026 a Requerente pronunciou-se de *motu proprio* relativamente às excepções invocadas pela Requerida na Resposta.
8. Em 31 de Março foi proferido despacho concedendo prazo para a Requerente se pronunciar sobre a necessidade de produção de prova testemunhal, vindo esta dispensar a mesma, por requerimento apresentado em 15 de Abril.

[2/31]

9. Em 21 de Abril de 2026 foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, sendo, para o efeito, concedido um prazo de 10 dias simultâneos.
10. A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 8 de Maio de 2026.
11. Em 22 de Junho foi proferido despacho de prorrogação por dois meses de decisão arbitral.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

12. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de empresas (Grupo B...) sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto e regulado no art. 69.º e seguintes do Código do IRC.
13. Nessa qualidade, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC respeitante ao exercício de 2019 com o n.º 2023 ... e emitida, pela AT, no final de Dezembro de 2023, tendo procedido ao pagamento da liquidação adicional em causa no prazo indicado sem prescindir de qualquer das suas garantias relacionadas com a contestação deste acto.
14. Nesse sentido, apresentou, no prazo legalmente previsto para o efeito, reclamação graciosa contra a referida liquidação, tendo sido notificada em 31 de Outubro de 2024 da decisão de indeferimento dessa reclamação graciosa.
15. Em 29 de Janeiro de 2025 a Requerente submeteu pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, ao qual foi atribuído o n.º 111/2025-T, indicando como valor do pedido o montante de 3.475.000,00 € como correspondendo ao valor da utilidade económica do mesmo.
16. A AT na sua Resposta arguiu a incompetência do tribunal em razão do valor da causa, por este se dirigir apenas ao valor cobrado adicionalmente (55.035,52 €), o qual determinava a apreciação por um tribunal singular e não colectivo (conforme tinha acontecido, por ponderação do valor indicado pela Requerente).
17. O tribunal arbitral constituído no proc. 111/2025-T julgou procedente a excepção dilatória da incompetência do tribunal em razão do valor e absolveu a AT da instância, fixando o valor da causa no montante de 55.035,52 €. Essa decisão foi comunicada à Requerente em 21 de Julho de 2025.
18. Ora, nos termos do art. 24.º/3 do RJAT, não tendo essa decisão conhecido do mérito da causa *por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação,*

revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral.

19. Onde, a Requerente dispunha de 90 dias para, querendo, deduzir novo pedido de pronúncia arbitral, contado a partir da notificação da decisão arbitral, uma vez que a errónea identificação do valor que determinou a incompetência do Tribunal Arbitral Colectivo, constitui um erro desculpável.
20. Isto porque se trata de uma excepção dilatória em matéria onde a doutrina e a jurisprudência não são claras, pelo que a absolvição da instância não pode considerar-se previsível, até por ser admissível que, a entender-se existir, devesse ser sanado através da mera remessa ao tribunal singular.
21. Nestes termos, respeitado o prazo de 90 dias constante do art. 10.º a) do RJAT, conjugado com o art. 24.º/3 do RJAT, o p.p.a apresentado é tempestivo.
22. Referindo-se, depois, à questão de fundo do presente pedido, a Requerente recorda que foi objecto de uma acção de inspecção tributária ao período de tributação de 2019, na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., nos termos do RETGS.
23. Naquela acção de inspecção, a AT reflectiu as correcções sustentadas individualmente às sociedades que integram aquele grupo no seguimento de acções inspectivas realizadas pelos Serviços de Inspeção da UGC ao resultado individualmente apurado pelas sociedades dominadas e ao resultado apurado na declaração periódica Modelo 22 do Grupo.
24. Nessa medida, na liquidação de IRC respeitante ao exercício de 2019 com o n.º 2023..., emitida no seguimento da identificada acção de inspecção ao Grupo, a AT materializou as correcções à matéria colectável e ao imposto, desencadeadas na sequência das mesmas indicadas acções inspectivas realizadas pelos Serviços de Inspeção UGC ao resultado individualmente apurado pelas sociedades dominadas e aquelas ao resultado apurado na declaração periódica Modelo 22 do Grupo.
25. A Requerente contestou, logo em sede de reclamação graciosa, o dito acto de liquidação na parte em que concretiza as seguintes correcções:

- i. A correcção referente aos dividendos recebidos da C... (adiante C...) pela D..., S.A. (adiante D...), pessoa colectiva 500 243 590, sociedade que integrava em 2019 e integra ainda o Grupo B..., no valor de 1.513.522,91 €;
 - ii. As correcções ao Crédito de Imposto por Dupla Tributação Jurídica Internacional (CDTJI) considerado pela D... em 2019, no valor de 166.640,94 €;
 - iii. A correcção ao lucro tributável da E..., Lda. (E...), pessoa colectiva ..., sociedade que integrava em 2019 e integra ainda o Grupo B... no que tange à aplicação do artigo 45.º-A do CIRC, no valor de 3.475.000,00 €.
26. A Requerente não se conforma com estas correcções, com a liquidação adicional de IRC que as materializou e com o indeferimento da reclamação graciosa que manteve umas e outra, dado não ter dúvidas de que estes são absolutamente ilegais.
27. No presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente cinge-se à contestação da correcção individualmente sustentada à E..., e, nesta medida, à contestação da liquidação adicional de IRC do Grupo B... de 2019 na parte em que a concretiza e ao indeferimento da reclamação que a manteve, sem prescindir da contestação das correcções à D..., da liquidação de IRC de 2019 do Grupo B... e da decisão de indeferimento da reclamação na parte correspondente, ainda que em distinta sede.
28. No procedimento de inspecção interno de âmbito parcial, relativo ao período de 2019, da sociedade E... corrigiu-se o lucro tributável da sociedade em 3.475.000,00 €.
29. Segundo a UGC, a E... teria procedido à dedução indevida de 1/20 do custo de aquisição, à D..., de direitos de propriedade industrial sobre um conjunto de marcas, por exclusão vertente do art. 45.º-A/4 d) do CIRC.
30. Aquando do exercício do seu direito de audição a E... expôs as razões pelas quais a correcção sustentada não deveria manter-se. A AT manteve, todavia, aquela correcção inalterada, vindo a mesma a ser reflectida na inspecção ao Grupo B... e, nessa medida, na liquidação objecto do presente pedido.
31. Em 2017, a E... adquiriu à D..., mediante contrato de aquisição de direitos de propriedade industrial e num contexto de reorganização operacional, a marca D..., representativa de uma combinação dos seguintes intangíveis: *trademarks*, *tradenames*, características reputacionais, *know-how* e *show-how*.

32. Aquele universo de direitos de propriedade industrial inclui direitos registados em diversas jurisdições (Portugal, União Europeia e Brasil) em nome da D..., abrangendo produtos tais como materiais de construção não metálicos, cimento, betão, tintas, vernizes, utensílios e ferramentas manuais, mas também serviços, com natureza científica e tecnológica, serviços de laboratório na área dos materiais de construção, programas de computador e aplicações de *software* informático.
33. Por estratégia empresarial e com o objectivo de profissionalizar a gestão, bem como impulsionar a visibilidade da marca e do posicionamento da empresa e reforçar a sua internacionalização, a D... decidiu alienar o acervo patrimonial afecto à gestão da marca, transferindo as marcas e a actividade conexas como uma unidade económica autónoma.
34. Nesses termos, foi decidido pela D... transferir para a E... uma universalidade de activos, compreendendo meios técnicos, meios humanos e posições jurídicas afectas à prossecução da actividade de gestão de marca, ou seja, os activos essenciais e nucleares da actividade de gestão da marca D... por ela exercida, os quais se considerou ser aptos e suficientes no seu conjunto para, do ponto de vista operacional, permitir a continuidade da referida actividade pela E..., de forma autónoma e duradoura.
35. Foi neste contexto que foi celebrado, em 2017, o contrato acima mencionado, pelo qual a D... cedeu à E... os direitos de propriedade intelectual de que a D... era titular.
36. O preço da cessão efectuada mediante este contrato foi determinado com recurso a avaliação externa solicitada pela D... .
37. Simultaneamente, ainda em 2017, a E... celebrou com a D... contrato de licença de exploração de activos intangíveis, nos termos do qual, a E..., enquanto detentora da marca D..., cobra *royalties* à D..., correspondentes a 3.5% sobre as vendas líquidas de produtos efectuados pela D..., isto é, de cimento cinza e cimento branco.
38. Foi igualmente estabelecido o valor dos *royalties* no seguimento de avaliação externa, decorrendo a base de incidência destas do valor das vendas líquidas consolidadas de cimento cinza e branco efectuadas pela D... (deduzidas de custos de transporte), com uma taxa de até 4% (correspondente ao limite máximo do intervalo de plena concorrência apurado, podendo ser adoptadas taxas de *royalty* inferiores).

39. A D... foi objecto de procedimento de inspecção tributária, com referência a 2017, no âmbito do qual foi analisada com detalhe a compra e venda acima referida, bem assim, analisada e revista a mencionada licença de exploração de activos intangíveis.
40. Nessa altura a AT não contestou ou pôs em causa esta operação, não questionou os seus valores, os seus pressupostos ou alvitrou qualquer hipótese de abuso, quer no que respeita à transmissão dos activos intangíveis/marcas, quer quanto ao seu licenciamento subsequente pela E... à D... .
41. Enquadrando juridicamente a situação, a Requerente explica que o art. 45.º-A do CIRC foi introduzido pela Lei 2/2014, de 16.1, passando a ser aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição, entre o mais, de *[e]lementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada*.
42. Essa novidade tinha em vista atribuir relevância fiscal aos elementos do activo intangível adquiridos autonomamente pelo sujeito passivo, com vista a adequar o seu tratamento tributário à importância que os referidos elementos têm vindo a assumir enquanto potenciadores de crescimento económico – conforme consta do *Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*.
43. O novo regime aplica-se desde 1.1.2014 aos activos adquiridos após essa data.
44. Ao abrigo do mesmo a E... iniciou a dedução do custo de aquisição dos activos adquiridos à D... em 2017, na certeza de que o facto tributário relevante para determinar o direito à dedução como gasto fiscal é, à luz da letra da lei, a aquisição do activo intangível e o momento pertinente aquele em que ocorre o seu reconhecimento inicial.
45. A tese da AT constante do indeferimento em apreço no sentido de que o facto tributário pertinente seria a detenção dos activos intangíveis em cada ano é absolutamente desprovida de qualquer respaldo na lei.
46. O legislador foi absolutamente claro ao eleger o momento da aquisição dos activos intangíveis e do seu reconhecimento inicial como determinante para a aplicação do regime do art. 45.º-A do CIRC.

47. O que decorre igualmente do art.12.º/1 da Lei 2/2014, quando esclarece que o regime daquele art. 45.º-A se *aplica apenas aos activos adquiridos em ou após 1 de Janeiro de 2014* (e não aos activos já detidos pela empresa nos últimos 20 anos).
48. Nos termos do art. 9.º do Código Civil, para o qual remete o art. 11.º da LGT, deve presumir-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados e não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal.
49. Ora, em momento algum a letra da lei permite considerar que o facto tributário relevante é a detenção, em cada exercício, de activos fixos intangíveis. Diferentemente, a letra do artigo 45.º-A do CIRC é cristalina no sentido de que pertinente e determinante é o momento do investimento inicial, sendo aliás este que se pretende fomentar.
50. Donde, não tendo a dedução do gasto correspondente à aquisição dos activos que integram a marca D... sido posta em causa pela AT no ano de 2017 e em 2018, restariam, pois, mais 18 anos de dedução fiscal.
51. Com a entrada em vigor da Lei 71/2018, de 31.12 (Orçamento do Estado para 2019), foi aditado ao art. 45.º-A/4 do Código do IRC uma nova alínea, nos termos da qual o disposto no n.º 1 do mesmo artigo não é aplicável aos *activos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º*.
52. A Lei 71/2018 fixa a sua entrada em vigor para o dia 1.1.2019.
53. O art. 12.º/1 da LGT indica que *as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer tributos retroactivos*, esclarecendo o art. 12.º/2 do Código Civil que quando a lei dispõe sobre efeitos de quaisquer factos, *entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos*. Ou seja, a lei nova não se aplica a factos constitutivos (modificativos e extintivos) que se verifiquem antes do início da sua vigência.
54. Ora no RIT individual à E... a AT sustenta que, a partir de 2019 e recorrendo à nova alínea d) do n.º 4 já referida, deixaria de ser possível a esta sociedade proceder a qualquer dedução nos termos do art. 45.º-A/1 do CIRC, por os activos intangíveis em causa terem sido adquiridos a entidade relacionada, a D..., ainda que adquiridos antes de 1.1.2019.

55. Para afastar a relevância de aquela aquisição ter sido feita em 2017, a AT invoca, em suma, o seguinte:
- a) o regime introduzido pelo art. 45.º-A do CIRC consiste num desagravamento fiscal estrutural e não um benefício fiscal;
 - b) não estamos perante uma situação de retroactividade autêntica na medida em que o facto tributário consubstanciado na aquisição dos activos intangíveis em causa em 2017 continua a produzir efeitos nos anos seguintes;
 - c) a situação em causa não põe em causa o princípio da protecção da confiança dos contribuintes na actuação do Estado, entre o mais por tal princípio não poder proteger o contribuinte da introdução de normas anti abuso;
 - d) o facto gerador do imposto renova-se anualmente, pelo que ao estarmos a aplicar a lei a factos tributários posteriores à sua entrada em vigor, não estamos a fazer uma aplicação retroactiva, pelo menos não de forma agravada.
56. A Requerente discorda totalmente desta interpretação por considerar que, desde logo, erra no pressuposto de base que assume para a análise da aplicação do art. 45.º-A/1 e da nova alínea d) do n.º 4 do mesmo artigo.
57. Assim, o facto tributário que permite e despoleta a aplicação do art. 45.º-A/1 do CIRC ou que permite ou implica a exclusão determinada pela norma da alínea d) do n.º 4 do mesmo artigo é o mesmo: a aquisição de determinados activos intangíveis,
58. Onde, o direito à dedução do custo de aquisição dos activos intangíveis em apreço por um período subsequente de 20 anos constitui-se em 2017 e até 2036 e não por 20 anos seguidos ou interpolados.
59. A intenção e a redacção da lei são claras: a E..., tendo realizado em 2017 a transacção incentivada expressamente pelo legislador, adquiriu nessa data o direito a que seja aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos activos intangíveis, ou seja, o direito à dedução de um gasto fiscal durante 20 períodos de tributação é adquirido nesse momento (2017).
60. A lei não diz que há uma dedução anual de 5% do custo de aquisição dos activos intangíveis ou, dito de outra forma, prevê para os mesmos uma vida útil mínima ou média de 20 anos.

61. O que resulta, diferentemente, da Lei, de forma cristalina, é que o contribuinte adquire, na data de aquisição, o direito a deduzir ao seu lucro tributável o custo de aquisição dos activos intangíveis em 20 períodos de tributação.
62. O recurso à norma do art. 45.º-A/4 d) do CIRC, para afastar a dedução, a partir de 2019, do custo de aquisição de activos intangíveis constituído em 2017, implica, portanto, uma qualificação retroactiva abusiva daquela aquisição, anteriormente efectuada,
63. Uma vez que se pretende aplicar uma presunção de abuso que decorre de uma norma que entrou em vigor em 2019 a uma operação ocorrida em 2017.
64. Não colhe, portanto, a análise da AT.
65. Aliás, a própria AT em sede de inspecção tributária – anterior – analisou e aceitou a posição da Requerente.
66. De facto, se as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor – ou seja a lei nova não se aplica a factos constitutivos (modificativos e extintivos) que se verifiquem antes do início da sua vigência –, na falta de norma especial de direito transitório, o art. 45.º-A/4 d) apenas se pode aplicar às aquisições de determinados activos intangíveis, realizadas após 1.12.2019 (em conformidade com o disposto no art. 103.º CRP).
67. Isto porque naturalmente não se pode impor retroactivamente determinados comportamentos aos contribuintes a título de normas ou presunções anti abuso.
68. Nesse sentido, pode ser conferida a jurisprudência do STA (ac. 10.11.2021, proc. 0599/12.9BEBRG quando afirma que *se tal diploma não consagra qualquer norma especial de regime transitório [...] a [norma] produz os seus efeitos para o futuro - artigo 12º nº 1 do C. Civil, o que significa que só é aplicável aos factos que consubstanciem uma "alteração da titularidade do capital social" ocorridos posteriormente à sua entrada em vigor.*
69. Donde, deve a correcção contestada e a liquidação adicional de IRC e juros que a materializaram ser anuladas e ser igualmente anulado o indeferimento da reclamação que assim o não entendeu.
70. A inconstitucionalidade da interpretação do referido art. 45.º-A/a d) no sentido de impedir a dedução prevista no n.º 1 do mesmo artigo com referência a aquisições efectuadas em momento anterior à sua entrada em vigor e que foram objecto de extensa e detalhada análise

pela AT, sem que se tenha detectado qualquer irregularidade, é materialmente inconstitucional também por violação do princípio da proporcionalidade.

71. Isto porque essa aplicação se traduz numa medida inócua ou inapta à persecução dos fins visados pela mesma, uma vez que aquela não é idónea a garantir o combate à potencial fraude e evasão fiscais em operações com entidades relacionadas, quando a AT já reconheceu, depois de analisada a totalidade da operação concretizada pela D... e pela E..., não se verificar qualquer situação de abuso e terem sido respeitadas as normas de preços de transferência. Viola, portanto, o subprincípio da adequação.
72. Viola também o subprincípio da exigibilidade ou necessidade, uma vez que o legislador dispunha de outros meios menos restritivos para alcançar a finalidade visada, os quais, desde logo, fez uso inspeccionando todos os termos da dita operação.
73. Viola ainda o princípio da proporcionalidade em sentido estrito por essa aplicação traduzir-se numa medida excessiva para alcançar o combate à potencial fraude e evasão fiscais em operações com entidades relacionadas, na medida em que a própria AT já concluiu que nenhuma fraude, nenhum abuso se verificou.
74. A AT defende ainda que o facto gerador do imposto se renova anualmente, pelo que, ao aplicar a lei a factos tributários posteriores à sua entrada em vigor, não estaria a fazer uma aplicação retroactiva da lei, pelo menos na forma agravada.
75. Incorre a AT aqui - na opinião da Requerente - em novo equívoco, uma vez que o facto tributário ao qual pretende aplicar o art. 45.º-A/4 d) não é aquele que determina, anualmente, a incidência de IRC, mas sim facto tributário ocorrido em 2017.
76. Prossegue a Requerente defendendo que a posição da AT é violadora do princípio da não retroactividade consagrado no art. 103.º/3 da CRP.
77. Distinguindo a retroactividade autêntica (ou própria, forte, perfeita) – que se traduz na aplicação de uma lei fiscal nova a factos tributários anteriores à sua entrada em vigor – da retroactividade inautêntica (ou imprópria, fraca, imperfeita) – que consiste na aplicação de uma lei fiscal nova a factos tributários em formação à data da sua entrada em vigor – a Requerente lembra que o Tribunal Constitucional admite algumas situações deste último tipo (cf. ac. 128/2009).

78. Ora, no caso, o facto tributário ao qual a AT pretende aplicar o art. 45.º-A/4 d) do CIRC (o investimento efectuado pela E... na aquisição da marca D...) ocorreu em 2017, pelo que estamos perante uma situação de retroactividade autêntica, a qual é expressa e claramente proibida pela CRP.
79. Mesmo que se considerasse ser uma retroactividade inautêntica, teriam sempre de ponderar-se os princípios constitucionais em questão. Ora, no caso, a protecção da confiança dos contribuintes impõe que qualquer aumento da carga fiscal valha apenas para o futuro, como garantia de uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado (cf. ac. 19.12.2012, do Tribunal Constitucional n.º 617/2012).
80. Entende, assim, a Requerente que a posição da AT é também violadora do princípio da protecção da confiança, tal como expressamente refere o TC quando afirma que *nos casos de retroactividade inautêntica ou imprópria [...], as mutações da ordem jurídica não podem atingir as expectativas criadas ao abrigo da lei antiga em termos incompatíveis com aquele mínimo de certeza e de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da Constituição*.
81. Ora, no caso em apreço, o art. 45.º-A/4 d) ao adicionar ao pressuposto originariamente previsto para a dedução do custo de aquisição de activos intangíveis, entre o mais marcas, sem período de vida útil definido - a exigência de aquela aquisição não seja efectuada entre entidades relacionadas - alcança e agrava a condição aposta ao benefício, que vinha do passado, originando, com isso (pelo menos), um caso de retroactividade inautêntica.
82. De facto, a tutela da confiança é violada se são afectadas expectativas em sentido desfavorável através de uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar e simultaneamente se isso não for ditado pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes.
83. No caso, a pretendida retroactividade da aplicação da norma faz desaparecer a possibilidade de dedução do gasto atinente à aquisição de activos intangíveis anterior à sua entrada em vigor.

84. Ora a Requerente efectuou esse gasto confiando no incentivo estabelecido pela lei que lhe garantia a dedução do mesmo durante 20 anos.
85. Negar-lhe esse incentivo por aplicação retroactiva de uma lei viola o mínimo de certeza e de segurança que todos os intervenientes no tráfego jurídico devem poder depositar na ordem jurídica de um Estado de Direito, ao planearem a sua acção e ao realizarem as suas escolhas.
86. Deve, aliás, neste plano, insistir-se no facto de a AT ter anteriormente analisado os negócios em causa sem que se tenham levantado quaisquer dúvidas ou questões sobre as suas finalidades ou valores.
87. Assim, não existindo qualquer interesse constitucionalmente protegido cuja salvaguarda pudesse justificar a lesão da confiança dos contribuintes na manutenção do regime fiscal contemporâneo do acto de aquisição dos activos intangíveis, é de concluir pela inconstitucionalidade, por violação do princípio da tutela da confiança, da norma constante no art. 45.º-A/4 d) do Código do IRC, se dela resultar que o custo da aquisição de activos intangíveis feita antes da entrada em vigor daquela norma não pode continuar a ser deduzido pelo período de 20 anos se aquela aquisição tiver sido efectuada a entidade relacionada.
88. A requerente opõe-se finalmente ao entendimento da AT no sentido de que o regime do artigo 45.º-A configura um desagravamento fiscal e não um benefício fiscal, presumivelmente com a pretensão de lhe negar a aplicação das regras sobre a aplicação da lei no tempo e do entendimento seguido sobre a violação de princípios constitucionais que (também) acompanham os benefícios fiscais.
89. O art. 11.º/1 do EBF salvaguarda, nos termos aí previstos, os direitos adquiridos pelo sujeito passivo ao abrigo da lei anterior, e até ao termo do período pelo qual o benefício lhe foi concedido, mantendo-se o gozo do benefício fiscal sujeito às mesmas condições que vigoravam no momento em que aquele adquiriu o direito ao mesmo, salvo quando a lei dispuser em contrário.
90. Os benefícios fiscais são factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de que a mesma surja na plenitude correspondente ao seu conteúdo normal (Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, *Cadernos C.T.F.*, 1991, 165, p. 77).

91. Trata-se de medidas de carácter excepcional em relação à tributação-regra que simultaneamente têm uma finalidade extrafiscal à qual se exige que tutele um interesse público constitucionalmente relevante de modo a legitimar a existência do benefício.
92. Ora, no caso dos activos intangíveis, a tributação regra quanto à possibilidade de os sujeitos passivos de IRC os poderem deduzir, como gasto fiscal, está prevista no art. 16.º do Decreto-Regulamentar 25/2009, de 14.9.
93. O legislador entendeu, todavia, consagrar um regime excepcional que dispensa alguns dos requisitos impostos pelo dito Decreto-Regulamentar 25/2009, o qual permite de forma imediata e simples a dedução em 20 períodos de tributação do custo de aquisição dos activos intangíveis.
94. Trata-se, portanto, de um benefício fiscal estático, no sentido de que se aplica a uma situação que já se verificou, e que por superiores razões de natureza política económica, de investimento e crescimento se visou beneficiar.
95. Esse benefício fiscal – claro – visou também prosseguir interesse público extrafiscal, incentivando o investimento em activos intangíveis sem período de vida útil definido, por os mesmos comportarem *um potencial muito significativo de crescimento económico para as empresas que dele são titulares, assumindo por isso especial relevância para Portugal* (cf. *Relatório da Comissão para a Reforma do IRC*).
96. Recorde-se, ainda, sem prescindir, que as normas que consagram benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam a interpretação extensiva, em virtude da importância que o princípio da legalidade, na sua vertente da tipicidade tributária, assume neste âmbito (cf. art. 103.º/2 da CRP, art. 10.º do EBF, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, p. 463 ss., e Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, *Cadernos C.T.F.*, 1991, 165, p. 253 ss.).
97. A esta luz, os princípios da legalidade e da igualdade tributária impõem que a tributação dos rendimentos se faça de acordo com as regras em vigor no momento do facto tributário.
98. Impugna ainda a Requerente cautelarmente a liquidação de juros compensatórios que lhe foi imposta pela AT, já que, mesmo admitindo-se haver atraso na liquidação e reembolso,

isso não se deve a qualquer actuação de má-fé e tratar-se-á de erro desculpável, pelo que violaria a letra e a *ratio* do art. 35.º da LGT.

99. Por outro lado, caberia sempre à AT nos termos do art. 74.º/1 da LGT, provar o nexo de causalidade e o juízo de censura sobre a conduta do contribuinte, uma vez que se trata de factos constitutivo de um direito seu.

100. Inexiste, portanto, fundamento para a liquidação de juros compensatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

101. A Requerida, na sua resposta recorda que a matéria foi objecto de pedido de pronúncia arbitral anteriormente apresentado pela Requerente no CAAD, em 29.1.2025, e cujos termos correram sob o processo n.º 111/2025-T, no qual foi deduzida excepção de incompetência do tribunal arbitral em função do valor, a qual foi julgada procedente.

102. O novo pedido de pronúncia arbitral surge nos exactos termos do pedido anterior (no que ao objecto, pedido e causa de pedir respeita), apenas alterando o valor económico atribuído ao mesmo.

103. A AT começa por invocar a excepção de intempestividade e caso julgado, recordando que a absolvição da instância no processo 111/2024-T é imputável apenas e só à Requerente.

104. Onde, não dispõe de 90 dias para deduzir novo pedido de pronúncia arbitral, verificando-se, consequentemente, quer intempestividade, quer excepção de caso julgado.

105. A jurisprudência da decisão arbitral do processo 773/2023-T, não tendo transitado em julgado, não afasta a culpa da Requerente quanto à errada aplicação das normas legais e consequente absolvição da instância por incompetência do Tribunal arbitral em função do valor.

106. Por outro lado, a questão relativa ao valor da causa e à aplicação das normas legais para o efeito já foi objecto de jurisprudência arbitral no sentido proferido na decisão do proc. 111/2024-T, a qual inclusivamente, e como consta da respectiva fundamentação, tem respaldo na jurisprudência dos tribunais superiores, e segue a decisão no proc. 202/2023-T.

107. Consequentemente a Requerente não pode aproveitar do prazo previsto no art. 24.º/3 do RJAT, sendo o pedido apresentado intempestivo, o que constitui uma excepção dilatória que

[15/31]

impede o conhecimento do mérito da causa e determina a absolvição da Requerida da instância nos termos do disposto nos art. 576.º/2 e 577.º a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT.

108. Insiste ainda a AT na verificação da excepção de caso julgado por a Requerente ter apresentado a presente acção arbitral com os exactos contornos do processo 111/2024-T, que correu termos no CAAD, relativo ao mesmo ano fiscal e discutindo as mesmas questões materiais.
109. Por outro lado, assumindo que, nos termos do art. 9.º/3 do CC, tendo em atenção o fim e o espírito que emana da lei e que estipula que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, a leitura do art. 24.º/3 do RJAT deve ser interpretado à luz do art. 18.º do CPPT que determina que verificada e decidida judicialmente a incompetência do Tribunal, caberá aos contribuintes recorrerem para os tribunais superiores ou requererem a remessa do processo para o tribunal competente no prazo de 14 dias.
110. Respondendo por impugnação, a AT insiste que as correcções em causa foram cabalmente fundamentadas de facto e de direito nos relatórios da Inspecção Tributária (RIT), bem como na Informação que sustenta a decisão proferida no procedimento de Reclamação Graciosa (RG).
111. Assim, a desconsideração o fiscal de gastos com activos intangíveis ao ter ocorrido por entidade com a qual existem relações especiais, justifica-se por aplicação do disposto no art. 45.º-A/4 d), norma que pode aplicar-se retroactivamente por se referir a um desagravamento fiscal estrutural e já não a um benefício fiscal, já que não consta da listagem exaustiva dos benefícios fiscais existentes nos diversos Códigos Fiscais em 2019.
112. Donde, a sua pretendida desaplicação constituiria uma clara e inadmissível violação dos princípios da justiça (art. 20.º e 268.º da CRP), da igualdade (art. 13.º da CRP), da segurança jurídica (art. 2.º da CRP), da reserva da lei fiscal e da separação de poderes, (art. 2.º, 103.º, 111.º, 165.º e 202.º da CRP).
113. Por outro lado, a referida norma entrou em vigor em 1.1.2019 e está em causa a aplicação da mesma ao período de 2019.

[16/31]

114. Ora, em IRC, o facto gerador do imposto renova-se anualmente no termo do período de tributação, pelo que, à determinação do resultado tributável em IRC do período de 2019 aplica-se a redacção vigente da legislação, excepto se o legislador de forma expressa indicar solução diferente.
115. Na verdade, o facto tributário que determina a consideração do gasto fiscal associado a activos intangíveis não é a sua aquisição, mas sim a sua detenção, pelo que o direito a deduzir 1/20 do custo de aquisição nasce periodicamente, ou seja, a cada período de tributação.
116. Defende ainda a AT que não existirá violação do princípio da protecção da confiança por entender que aquela norma – o art. 45.º-A – não contempla a pretendida finalidade extrafiscal de incentivar este comportamento (de aquisição de marcas intra grupo).
117. Por outro lado, a AT, reconhecendo ter existido uma inspecção em relação a 2017, na qual não foi considerada qualquer correcção necessária da situação em causa, explica que se limitou a aplicar a regra vigente nessa altura – em que não tinha sido introduzida a alínea d) que excluía o desagravamento na aquisição por entidades com relações especiais.
118. Não existia, portanto, uma expectativa legítima de que o regime aplicável em 2017 o continuasse a ser nos anos seguintes, mas tão só, que nesses anos fosse aplicada a lei vigente em cada um deles.
119. De facto, o Estado, ao introduzir o regime previsto no art. 45.º-A/1 do CIRC, o qual se manteve, sem qualquer alteração, durante um período de cinco anos, não criou uma expectativa de manutenção de idêntico regime para o futuro.
120. Por outro lado, subsistem razões de interesse público na introdução da norma anti abuso, procurando evitar a fraude e a evasão fiscal.
121. Também não existirá retroactividade fiscal (em violação do art. 103.º/3 da CRP) na medida em que se trata de uma [d]*aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei* (ac. TC 175/2018 de 2.4.2018).

122. De facto, o caso não configura uma situação de retroactividade autêntica já que a norma em causa – o art. 45.º-A/4 d) – entrou em vigor a partir de 1.1.2019 e não se pretende a sua aplicação a factos tributários que tenham produzido todos os seus efeitos antes dessa data.
123. Impugna ainda a AT a alegada ilegalidade da liquidação de juros compensatórios por entender que, nos termos do art. 35.º da LGT estes são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, e integram-se na própria dívida do imposto.
124. Estes constituem, assim, um regime específico de indemnização civil do Estado pelos danos causados pela falta de cobrança do imposto resultante do incumprimento por parte do contribuinte dos seus deveres acessórios, constituindo um agravamento *ex lege* proveniente da omissão de declarações ou de apresentação de documentos, ou da falta de autoliquidação ou insuficiente liquidação, bem como da falta de participação em qualquer ocorrência, situações que tiveram como consequência o atraso da liquidação (Vitor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. I, Coimbra, 1984, p. 451).
125. Ora, a responsabilidade da Requerente no atraso nas liquidações e na entrega ao Estado do imposto devido advém do incumprimento das disposições legais vigentes para a sua concreta situação tributária e das consequentes inexactidões e omissões praticadas no preenchimento das declarações, constando do RIT. Donde resulta demonstrada a culpa, e, consequentemente a legalidade da liquidação dos juros compensatórios.

RESPOSTA DA REQUERENTE ÀS EXCEPÇÕES

126. Respondendo às excepções invocadas pela AT a Requerente defendeu-se, considerando ambas improcedentes.
127. Insistindo na tempestividade do pedido analisou o disposto no art. 24.º/3 do RJAT, identificando os três requisitos ali constantes.
128. Considerando não haver dúvidas quanto a dois deles (que a primeira decisão tenha posto termo ao processo sem conhecer do mérito da causa e que a nova pronúncia arbitral tenha por objecto os mesmos actos tributários objecto da primeira pretensão arbitral) centrou a sua análise no sobejante: que o termo do primeiro processo tenha ocorrido por facto não imputável ao sujeito passivo.

129. Neste ponto, conferiu que a noção de facto imputável na legislação tributária se refere genericamente à existência de um nexo de causalidade com o comportamento deste e a censurabilidade do mesmo comportamento.
130. Recorda, a propósito Vaz Serra quando, sobre a incompetência do tribunal considera não ser imputável essa negligência quando seja difícil a interpretação da lei sobre matéria.
131. Invoca ainda os termos do art. 7.º do CPTA (aplicável ao RJAT *ex vi* art. 29.º/1 c) do mesmo diploma) quando afirma que *[p]ara efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas.*
132. Deve, portanto, genericamente privilegiar-se a interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva (cf. ac. TC de 13.7.2005, n.º 385/2005), o que recomenda a improcedência da excepção se existirem quaisquer dúvidas sobre a interpretação do art. 24.º do RJAT.
133. Nesse sentido tem decidido o CAAD, nomeadamente nos proc. 434/2018-T (6.8.2019) e 655/2022-T (2.1.2024).
134. Não podem restar dúvidas, portanto, de que o comportamento da Requerente no processo 111/2025-T preenche os requisitos da desculpabilidade e não imputabilidade, até por a matéria relativa ao valor da causa ser, no processo arbitral tributário, contenciosa (cf. ac. TCA Sul 17.1.2019, proc. 62/18.4BCLSB).
135. Acresce ainda que no proc. 111/2025-T o tribuna optou pela absolvição da instância quando podia, em alternativa, ordenar a remessa para o tribunal singular competente a constituir para o efeito, nos termos dos art. 104.º/2 e 105.º do CPC.
136. Quanto à excepção do acaso julgado a Requerente defendeu igualmente a sua improcedência face ao disposto nos art. 13.º/4 e 24.º/3 do RJAT que expressamente prevêm a possibilidade de se apresentar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da primeira pretensão arbitral sempre que esta não conheça do mérito do pedido por facto não imputável ao sujeito passivo.
137. Por outro lado, a pretendida aplicação do art. 18.º do CPPT à jurisdição arbitral tem sido recusada pela jurisprudência (cf. ac. 11.1.2024 do TCA Sul, proc. 670/21.6BELRS)

138. A decisão no proc. 111/2025-T, não tendo conhecido do mérito da causa, não constitui caso julgado material, mas meramente formal o que não obsta à propositura de nova acção sobre o mesmo objecto, como expressamente previsto no art. 24.º/3 do RJAT e no art. 279.º1 do CPC.

139. Qualquer interpretação restritiva destas regras violaria os princípios constitucionais do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, consagrados no art. 20.º da CRP

ALEGAÇÕES

140. Nas alegações a AT remeteu para os termos da Resposta por si apresentada.

141. A Requerente, muito embora tenha produzido extensas alegações, repisou os argumentos referidos anteriormente no p.p.a e na resposta às excepções.

II. Saneamento

142. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de IRC e de indeferimento de recurso hierárquico (v. art.ºs 2.º e 5.º do RJAT).

143. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

144. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

145. Foram invocadas duas excepções – de intempestividade e caso julgado – cujo tratamento se remete para a análise da matéria de Direito.

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

146. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

[20/31]

- A. Em 2017, a E... adquiriu à D..., mediante contrato de aquisição de direitos de propriedade industrial e num contexto de reorganização operacional, a marca D..., representativa de uma combinação dos seguintes intangíveis: *trademarks*, *tradenames*, características reputacionais, *know-how* e *show-how*;
- B. A D... havia desenvolvido e geria um conjunto de intangíveis, incluindo *trademarks*, *tradenames*, relações com os clientes e características reputacionais;
- C. Por motivos de estratégia empresarial, com o objectivo de profissionalizar a gestão, impulsionar a visibilidade da marca e da empresa, e reforçar a sua internacionalização, a D... decidiu alienar o acervo patrimonial afecto à gestão da marca, transferindo as marcas e a actividade conexa como uma unidade económica autónoma;
- D. Foram transferidos para a E... activos compreendendo meios técnicos, meios humanos e posições jurídicas afectas à prossecução da actividade de gestão de marca, aptos e suficientes para, do ponto de vista operacional, permitir a continuidade da actividade pela E..., de forma autónoma e duradoura.
- E. O preço da cessão efectuada mediante este contrato foi determinado com recurso a avaliação externa solicitada pela D...;
- F. Simultaneamente, ainda em 2017, a E... celebrou com a D... contrato de licença de exploração de activos intangíveis;
- G. Nos termos deste mesmo contrato, a E..., enquanto detentora da marca D..., cobra *royalties* à D..., correspondentes a 3,5% sobre as vendas líquidas de produtos efectuados pela D...;
- H. A D... foi objecto, com referência a 2017, de procedimento de inspecção tributária no âmbito do qual a compra e venda referida supra (em D e seguintes), assim como a mencionada licença de exploração de activos intangíveis foram objecto de análise pela AT;
- I. No cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2022..., realizou-se um procedimento de inspecção interno de âmbito parcial, relativo ao período de 2019, da sociedade E..., em consequência do qual se corrigiu o lucro tributável da sociedade em 3.475.000,00 €;

[21/31]

- J. Segundo a AT, a E... teria procedido à dedução indevida de 1/20 do custo de aquisição, à D..., de direitos de propriedade industrial sobre um conjunto de marcas, por exclusão vertente do art. 45.ºA/4 d) do CIRC;
- K. O art. 45.º-A do Código do IRC foi introduzido pela Lei 2/2014, de 16.1, que procedeu à Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, passando a ser aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição, entre o mais, de elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;
- L. Com a entrada em vigor da Lei 71/2018, de 31.12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2019, foi aditado ao art. 45.º-A/4 do CIRC uma nova alínea (d), nos termos da qual o disposto no n.º 1 do mesmo artigo não é aplicável aos *activos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º*;
- M. A E... era detida em 2019 em 100% pela D... .
- N. A Lei 71/2018 fixou a sua entrada em vigor para o dia 1.1.2019;
- O. A Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral em 29.1.2025 – cujos termos correram sob o processo 111/2025-T – tendo como objecto a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024... apresentada contra os actos de liquidação de IRC n.º 2023 ... e respectivas liquidações de juros de mora e de juros compensatórios, correspondentes à Demonstração de Acerto de Contas n.º 2023 ... de 2023.12.11, da qual resultou um total a pagar de 55.035,52 € (imposto de 48.838,76 €, juros de mora de 14,28 € e juros compensatórios de 6.182,48 €), relativos ao período tributário de 2019;
- P. Nesse processo 111/2025-T foi deduzida excepção de incompetência do tribunal arbitral em função do valor, a qual foi julgada procedente.
- Q. Em 14.10.2025 a Requerente deduziu novo pedido de pronúncia arbitral, nos exactos termos do pedido anterior no que ao objecto, pedido e causa de pedir respeita, apenas

alterando o valor económico atribuído ao mesmo (o qual, no processo anterior, havia justificado a absolvição da instância).

FACTOS NÃO PROVADOS

147. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.
148. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT (e nas declarações de parte e das testemunhas).
149. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
150. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
151. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

[23/31]

152. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

EXCEPÇÕES

153. A AT invoca, desde logo, a excepção da intempestividade, entendendo que a absolvição da instância no processo 111/2024-T é imputável apenas e só à Requerente, pelo que, não dispõe do período de 90 dias para deduzir novo pedido de pronúncia arbitral previsto no art. 24.º/3 do RJAT, já que esta norma introduz como requisito que a decisão que tenha posto termo ao processo sem conhecer do mérito de pretensão não se funde em facto imputável ao sujeito passivo.

154. Não subsistem dúvidas quanto ao facto de que a absolvição da instância no processo 111/2025-T decorreu da errónea indicação da Requerente quanto ao valor do processo (3.475.000,00 €), a qual determinou a constituição de um tribunal arbitral colectivo, quando o valor da utilidade económica do pedido (55.035,52 €) teria determinado a constituição de um tribunal arbitral singular.

155. Resta, portanto, apurar se essa situação constitui um facto imputável à Requerente passível de afastar a possibilidade de, nos termos do referido art. 24.º/3 do RJAT, o prazo de 90 dias para impugnar a liquidação (dos art. 10.º do RJAT e 102.º do CPPT) se começar a contar apenas com a notificação arbitral.

156. A letra do referido art. 24.º/3 refere apenas a (mera) imputabilidade do facto como condição de afastamento da regra. Donde, *prima facie* parece dever reconhecer-se a razão à AT.

157. Importa, todavia, ter presente que essa leitura ou interpretação literal implicaria uma redução muito substancial do direito à tutela jurisdicional efectiva, na medida em que, sempre que fosse atribuível a um requerente um qualquer lapso ou falha que determinasse

[24/31]

- uma absolvição da instância (mesmo que em matéria pouco clara ou objecto de interpretações jurisprudenciais não convergentes), este perderia, na prática, a possibilidade de corrigir esse lapso ou falha, deixando de poder suscitar a apreciação da questão de fundo.
158. A AT, neste aspecto entende que, nessas situações, deveria o interessado recorrer para os tribunais superiores ou requer a remessa do processo para o tribunal competente no prazo de 14 dias, nos termos do art. 18.º do CPPT.
159. Parece, no entanto, evidente que essa regra não é aplicável nos tribunais arbitrais (ac. 11.1.2024 do TCA Sul, proc. 670/21.6BELRS), tanto porque formalmente não se trata de instâncias judiciais como principalmente porque ela não é operável no quadro processual arbitral (no qual as possibilidades de recurso são muito limitadas e a sua aplicação supõe a constituição de novo tribunal que possa apreciar a questão de fundo). Colocando a questão de outra forma, recordar-se-á que, perante aquela situação (regulada pelo art. 18.º do CPPT), dificilmente haverá recurso e, em qualquer caso, não há tribunal arbitral competente para o qual possa ser remetido o processo, porque os tribunais arbitrais (apenas) são constituídos perante a apresentação de um pedido arbitral.
160. Permanece, portanto, a questão de ponderar se é admissível que toda a absolvição da instância por facto com origem na actuação do Requerente faça, na prática, precluir o direito deste a ver apreciada a questão de fundo, uma vez que o prazo para interpor (nova) acção terá sido consumido com o decurso do processo no qual a excepção dilatória seja constatada.
161. Não parece ser aceitável tão grande compressão do direito a uma tutela jurisdicional efectiva. Ou melhor, esse grau de compressão apenas será concebível se o comportamento do Requerente – que está na origem da absolvição da instância – for de tal forma censurável que justifique essa mesma compressão.
162. A imputabilidade do comportamento referida no art. 24.º/3 do RJAT supõe, portanto, não apenas que o facto que determina a não apreciação do mérito da pretensão decorra de um comportamento do sujeito passivo, mas ainda que esse comportamento seja censurável.
163. Ora, no caso, verifica-se, desde logo, que a Requerente invoca mesmo jurisprudência do CAAD (proc. 773/2023-T) que acolhe o critério de indicação do valor da acção usado pela Requerente considera devido o comportamento que deu origem à absolvição da instância (ou seja, que o valor da acção corresponda ao do benefício fiscal cuja aplicabilidade se discute).

164. Isso significa, portanto, que, ainda que criticável – por não corresponder ao entendimento dominante – o lapso da Requerente não será censurável.
165. Por outro lado, não restam dúvidas que o próprio tribunal colectivo quando apreciou a questão poderia ter optado por tentar sanar o vício – como aliás, lhe foi requerido – mantendo assim a possibilidade de ser conhecido o mérito da pretensão. Não o terá feito porque, conforme se referiu anteriormente, naquele processo arbitral esse saneamento se mostrava impraticável por implicar a criação de um outro tribunal (singular). De qualquer forma, ressurgir daqui, mais uma vez, a desculpabilidade do lapso da Requerente.
166. Nestes termos, entende o tribunal que o disposto no art. 24.º/3 do RJAT deve ser interpretado no sentido de que, ao referir-se a facto imputável ao sujeito passivo, exige simultaneamente que esse comportamento seja censurável.
167. No caso, a indicação do valor da acção ter correspondido ao do benefício fiscal cuja aplicabilidade era discutida – e não ao da utilidade económica do pedido – configura um erro desculpável, pelo que o prazo para apresentar o pedido arbitral se começou a contar com a notificação da decisão arbitral de absolvição da instância.
168. Improcede, assim, a excepção de intempestividade invocada pela AT.
169. A AT invoca ainda a excepção de caso julgado, por considerar que a Requerente apresentou a presente acção arbitral com os exactos contornos do processo 111/2024-T, que correu termos no CAAD, relativo ao mesmo ano fiscal e discutindo as mesmas questões materiais.
170. Insiste novamente na aplicação do disposto no art. 18.º do CPPT, presumivelmente por entender que o prazo para apresentar novo pedido de pronúncia arbitral seria de 14 dias, pelo que, não o tendo feito, a decisão sobre a matéria terá transitado em julgado.
171. Improcede também esta excepção, na medida em que, não há, conforme se verificou anteriormente, intempestividade e a possibilidade de ser proposta nova acção sobre o mesmo objecto está expressamente consagrada nos art. 24.º/3 do RJAT e 279.º/1 do CPC.

APLICAÇÃO RETROACTIVA DA LEI FISCAL

172. Afastadas as excepções invocadas pela Requerida, cabe ao tribunal pronunciar-se sobre a questão de fundo do presente processo.
173. Do que se trata é apenas de saber se a norma prevista no art. 45.º-A/4 d) é, ou não, aplicável em 2019 ao benefício fiscal nascido em 2017.
174. De facto, o regime aplicável em 2017 (o art. 45.º-A do CIRS), introduzido em 2014, admitia como gasto fiscal durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição de elementos da propriedade industrial, tais como os alienados pela D... à E... .
175. Por isso mesmo, a inspecção tributária efectuada à Requerente em relação ao ano de 2017 não desconsiderou no lucro tributável a dedução de 1/20 dos custos de aquisição à D... de direitos de propriedade industrial sobre um conjunto de marcas.
176. Todavia, na inspecção relativa ao ano de 2019 a AT corrigiu o lucro tributável em 3.475.000 € por entender que, nesse ano, já não poderia proceder àquela dedução, já que havia entrado em vigor a alínea d) do art. 45.º-A/4 do CIRC que passava a excluir a aplicação do n.º 1 (ou seja, deixava de aceitar como gastos) os activos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do art. 63.º/4.
177. De facto, existiam relações especiais entre a D... e a E... (já que aquela detinha o capital desta e ambas integram o grupo B...).
178. A questão que se coloca é apenas a de saber se aquela alínea d) – ou seja, a regra nova introduzida em 2019 – podia (e devia) ou não aplicar-se aos rendimentos obtidos em 2019, alterando o enquadramento fiscal de que vinha beneficiando a Requerente.
179. Trata-se, portanto de uma mera questão de aplicação da lei no tempo.
180. A Requerente e a Requerida acabam por centrar a discussão na determinação do facto tributário pertinente. Aquela entende que esse facto é a aquisição dos activos intangíveis (ocorrido em 2017) enquanto esta afirma que o facto tributário será a detenção dos activos (que anualmente se confere).
181. A Requerente defende, por isso, que se o incentivo fiscal é concedido no momento da aquisição (correspondendo, no caso, a 1/20 dos custos de aquisição, durante 20 anos), o que cria no sujeito passivo a expectativa de que, nesse prazo, beneficiará do mesmo incentivo independentemente da alteração do regime jurídico, a qual, a acontecer, apenas se aplicaria

a novas aquisições. Dito de outra forma, entende que aplicar o regime alterado em 2019 frustra indevidamente essa legítima expectativa, consubstanciando uma aplicação retroactiva proibida pela lei vigente.

182. A Requerida entende que o determinante é conferir essa detenção em cada ano. Durante dois anos a Requerente beneficiou de um desagravamento fiscal (por aplicação do regime do art. 45.ºA/1 do CIRS) que, todavia, desapareceu em 2019 (quando foi introduzida a alínea d) no art. 45.ºA/4, afastando esse desagravamento quando se trate de aquisições entre sociedades com relações especiais) e, por isso, não podia aplicar-se a partir de então.

183. Neste ponto, releva o argumento da Requerente quando lembra que a lei determinava apenas o aplicar o incentivo às aquisições ocorridas depois da entrada em vigor do diploma que introduziu o incentivo (art.12.º/1 da Lei 2/2014). Essa determinação era expectável (os incentivos, pela sua natureza, pretendem induzir comportamentos diferentes, pelo que normalmente apenas beneficiam a alteração). Mas, identifica o elemento (ou comportamento) que será gerador do benefício, ou seja, o facto tributário. E, no caso é a aquisição (depois da entrada em vigor). Se fosse a detenção, deveria aplicar-se às aquisições anteriores à entrada em vigor da lei, nos anos subsequente a essa entrada em vigor (já que nesses, a detenção existiria).

184. Sendo válido, o argumento não parece, todavia senão indiciário (da *ratio legis*).

185. Ainda antes de se entrar na análise da questão central da retroactividade (propriamente dita), convém ponderar um argumento formal da AT, quando esta insiste que o regime previsto no art. 45.º-A/1 configura um (mero) desagravamento fiscal e já não um (autêntico) incentivo fiscal. A distinção pode ser relevante em termos conceptuais ou mesmo doutrinários. Todavia, não tem fundamento (ou efeito legal expressamente consagrado) pelo que é irrelevante para os efeitos pretendidos pela AT (que parecem ir no sentido de diminuir o nível de protecção, por exclusão ou limitação das garantias aplicáveis).

186. Entrando directamente na questão da retroactividade, a Requerente recorda que esta é expressamente proibida pelo art. 12.º/1 da LGT, citando ainda os termos do art. 12.º/2 do CC que explicam o próprio conceito de (não) retroactividade.

187. Ora, sendo o facto tributário a aquisição dos activos intangíveis, com essa aquisição em 2017 a Requerente adquiriu nesse momento o direito à dedução de um gasto fiscal durante 20 períodos de tributação. Donde, a aplicação da lei nova consubstancia uma situação de retroactividade por afectar esse direito.
188. A AT, conforme se viu anteriormente, entende que à determinação do resultado tributável em IRC do período de 2019 aplica-se a redacção vigente da legislação, excepto se o legislador de forma expressa indicar situação diferente.
189. Para balizar a discussão poder-se-á recordar os termos do ac. do TC 175/2018 de 2.4.2018 quando admite que a lei nova seja *aplicada a factos passados, mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei.*
190. A questão que se coloca, não parece ser a de saber se a lei nova pode aplicar-se a quaisquer factos passados (como parece pretender a AT) ou a nenhuns (conforme prefere a Requerente), mas antes o de percebermos quando é que essa aplicação viola o princípio da proibição da retroactividade (e bem assim os princípios conexos da protecção da confiança e da proporcionalidade).
191. Dito de outra forma: os regimes fiscais estão em constante mutação, em consequência de diferentes exigências (entre as quais, o seu próprio aperfeiçoamento). Assim sendo, não parece pensável que qualquer situação criada possa assumir ou presumir que o regime existente na data dessa criação se mantenha inalterado no futuro mais ou menos longínquo.
192. Isso não significa, todavia, que toda a regra fiscal objecto de alteração seja, por definição, imediatamente aplicável às situações que perdurem no tempo.
193. A Requerente oferece neste plano um raciocínio consistente ao discorrer em volta dos princípios constitucionais conexos com o da proibição da retroactividade fiscal.
194. E colhe a sua argumentação no sentido de que a aplicação da nova alínea d) do art. 45.º/4 do CIRC a partir de 2019 frustra expectativas legítimas (de todos os que, contando com o benefício fiscal garantido na lei, efectuaram as operações incentivadas), violando a protecção da confiança.

195. Colhe também a argumentação no sentido de que essa aplicação violaria o princípio da proporcionalidade, na medida em que a adequação da medida ao objectivo genérico anti abuso não é devidamente demonstrada, nem aferida a sua eficácia – mesmo que potencial – nem se alcança o carácter não excessivo da mesma.
196. Subsiste, no entanto, a necessidade de se definir um critério lógico/racional que inspire e justifique a análise.
197. Salvo melhor opinião, esse critério tenderá a ser relativamente formal: a lei nova não poderá aplicar-se (apenas) nas situações em que as expectativas dos sujeitos passivos sejam suficientemente precisas e determinadas (nos efeitos e no tempo) para gerarem a confiança de que não serão objecto de alteração durante o período expressamente previsto.
198. Este é, aliás, o critério definido na lei: o art. 11.º/1 do EBF determina que *[a]s normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.*
199. Este é o critério a aplicar no caso em apreço: a alteração do benefício fiscal (condicionado e temporário) introduzido pela Lei 2/2014, no sentido de ser aceite como gasto, durante 20 anos, para efeitos de IRC, a aquisição de determinados activos não tangíveis, não é aplicável à Requerente na medida em que esta já aproveitava do direito a esse benefício fiscal, que a alteração lhe é prejudicial e que a lei que introduziu a alteração não dispunha em contrário.
200. Procede, portanto, integralmente o pedido da Requerente (sendo irrelevantes a supostas violações dos princípios da justiça, igualdade, segurança jurídica, reserva da lei fiscal e separação de poderes, invocados pela Requerida, contra a não aplicação retroactiva da norma em questão).
201. Ficam ainda prejudicadas todas as outras questões levantadas pelas partes.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de IRC de 2019 e as liquidações de juros compensatórios.

2. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

A Requerente indicou como valor da causa o montante de 55.035,52 €, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação e dos juros compensatórios a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 2.142 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos art.^{os} 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Agosto de 2026

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.