

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 360/2025-T

Tema: IRC. Auxílios de Estado - legalidade do processo de recuperação.

SUMÁRIO:

- 1. O processo de correção da matéria coletável previsto no RCPITA não pode ser utilizado na recuperação de auxílios de Estado indevidos na falta de lei autorizante.**

- 2. É inútil, redundante e inválido a obtenção de título executivo nacional quando já existe título executivo europeu.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 25-06-2025, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., pessoa coletiva n.º..., sociedade comercial de Direito português liquidada a 30 de dezembro de 2021 (doravante "Requerente"), representada por B..., contribuinte fiscal n.º...,

com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ...-... Porto, na qualidade de representante de cessação, notificada, no dia 9 de janeiro de 2025, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada a 2 de agosto de 2024, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.os 1 e 2, alínea d), da Lei Geral Tributária ("LGT"), 97.º, n.º 1, alíneas a) e c), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("CIRC"), 10.º, n.os 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro ("RJAT"), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL tendo em vista a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e, nessa medida, da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") n.º 2024..., de 24 de abril de 2024, emitida no contexto do procedimento de recuperação dos auxílios de Estado SA.21259 (2018/C) (ex-2018/NN) concedidos à ora Requerente pela República Portuguesa no período de 2020, na qual se apurou um montante total de imposto a reembolsar de EUR 51.723,41, e a qual originou a emissão da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de 7 de maio de 2024, na qual se apurou um montante total de imposto a pagar de EUR 19.544,56.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-04-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-06-2025 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 25-06-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 15-09-2025 em que por exceção e impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

Por despacho de 03-12-2025, foi decidido não realizar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e foi fixado prazo de dez dias para Alegações remetendo o conhecimento das exceções para a decisão final.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial de direito português extinta e liquidada em 30.12.2021, representada por B..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na Rua..., ..., ... Porto, na qualidade de representante de cessação.
- B) Ao abrigo do artigo 108.º do TFUE a Comissão Europeia pronunciou-se sobre a ilegalidade do regime de auxílios estatais SA.21259 (2018/C) aplicado na Zona Franca da Madeira pela Republica Portuguesa.
- C) A Comissão Europeia concluiu que o regime da ZFM constitui um auxílio materialmente ilegal e incompatível com o mercado interno ao abrigo do disposto no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), «a contrario», do TFUE, tendo determinado a recuperação junto dos beneficiários com juros.
- D) A Comissão Europeia instaurou o procedimento administrativo para recuperação dos auxílios de estatais SA.21259/2018/C concedidos em 2017 e segs.

E) A Requerida fez uma liquidação corretiva de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") n.º 2024..., de 24 de abril de 2024, emitida no contexto do procedimento de recuperação dos auxílios de Estado SA.21259 (2018/C) (ex-2018/NN) concedidos à ora Requerente pela República Portuguesa no período de 2020, na qual se apurou um montante total de imposto a reembolsar de EUR 51.723,41, e a qual originou a emissão da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de 7 de maio de 2024, na qual se apurou um montante total de imposto a pagar de EUR 19.544,56.

F) A Requerente reclamou graciosamente (reclamação graciosa n.º ...2024...) tendo esta sido indeferida em 09.01.2025.

2.2. Factos não provados.

Não existem factos não provados sendo os argumentos das Partes razões de Direito em relação à factualidade existente e consensual.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Os factos provados baseiam-se nos articulados e documentos juntos pela Requerente e Requerida.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

- a. Saber se a AT pode rever oficiosamente as liquidações em IRC da Requerente do ano de 2020, ao abrigo do disposto no artigo 63.º da LGT e do RCPITA, tendo como base os procedimentos e pronúncias da Comissão Europeia, sobre os auxílios estatais concedidos ao abrigo de normas europeias.
- b. Em caso de ser aceitável o ponto de vista da aceitação da aplicação da LGT e RCPITA ao caso em concreto, saber se as exceções invocadas pelo Requerente procedem.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende em resumo¹:

¹ O pedido completo é o seguinte: “ i)Reconheça a nulidade da liquidação de IRC por violação dos artigos 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, 5.º, n.º 1, 37.º, n.º 1, alínea f), 107.º, 140.º, n.ºs 1 e 2, e 141.º, n.º 1, do EPARAM, na

- a. Que a utilização do mecanismo processual-tributário de correção do rendimento tributável em IRC existente em Portugal, é ilegal e inadequado por retirar direitos e salvaguardas previstas em vários diplomas nacionais e europeus usados na recuperação de outorga indevida de fundos europeus;
- b. Que a condição de extinta e liquidada com ausência de atividade, impede a Requerente representante da sociedade de devolver fundos considerados como ilegais «a posteriori»;
- c. Que esta devolução com os pressupostos enunciados representaria uma violação do direito à propriedade privada.

A Requerida defende:

Por exceção:

- d. O ato é insindicável, i.e., inimpugnável;

medida em que foi emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade incompetente para a prática de tal ato tributário;

- ii) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por preterição do procedimento administrativo legalmente devido com vista à identificação da Requerente enquanto beneficiária efetiva do alegado auxílio ilegal em violação dos princípios da legalidade e da participação, consagrados nos artigos 3.º e 12.º do CPA, 267.º, n.º 5, e 268.º da CRP;
- iii) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação do artigo 2.º, n.os 1 e 2, alíneas h) e l), do RCPITA, tendo inexistido procedimento de inspeção tributária para quantificação do montante dos auxílios de Estado alegadamente atribuídos de forma indevida à Requerente;
- iv) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação das regras de repartição do ónus de prova e do princípio inquisitório, decorrentes dos artigos 74.º, n.os 1 e 3, e 58.º da LGT, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira incumprido o seu dever de inquirir e ónus probatório, emitindo a liquidação de IRC controvertida com base em meros indícios, carentes de aptidão probatória;
- v) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação do Regulamento (UE)n.º 1407/2013 da Comissão, de 18 de dezembro de 2013, e a exclusão dos auxílios de minimis;
- vi) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação do artigo 4.º, n.º 1, da Decisão (UE) 2022/1414 da Comissão Europeia, de 4 de dezembro de 2020, na medida em que estão verificados, na esfera da Requerente, os pressupostos para a concessão dos auxílios estatais SA.21259 (2018/C), previstos no artigo 36.º do EBF;
- vii) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação dos princípios da certeza e segurança jurídicas, previstos no artigo 2.º da CRP, e por ingerência no direito de propriedade da Requerente incompatível com os artigos 1.º do Protocolo Adicional à CEDH e 17.º, n.º 1, da CDFUE;
- viii) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por erro na quantificação do montante do auxílio de Estado a recuperar junto da Requerente;
- ix) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação do artigo 3.º da Decisão (UE) 2022/1414 da Comissão, de 4 de dezembro de 2020;
- x) Subsidiariamente, determine a anulação da liquidação de IRC por violação dos artigos 4.º, n.º 1, da Decisão (UE) 2022/1414 da Comissão, de 4 de dezembro de 2020, 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, e 108.º do TFUE, e do princípio geral de Direito da União da impossibilidade absoluta de recuperar auxílios no contexto de descontinuidade da económica da empresa alegadamente beneficiária;
- xi) Finalmente, na medida da procedência dos pedidos anteriores, condene a Administração Tributária nas custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais.”

- e. Este centro de arbitragem não tem competência para sindicar o ato;
- f. Há erro na forma do processo, na medida em que a Requerente não pretende sindicar a legalidade de um ato tributário praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mas no fundo, ao que se consegue entrever, esmiuçado o PPA aqui em análise, pretende assacar a procedência de uma ação de Responsabilidade civil extracontratual do Estado, ao alegar uma violação de Princípios Constitucionais:
 - a. «...violação do princípio da certeza e segurança jurídica e da boa-fé, este último na vertente da proibição de *venire contra factum proprium*...» vide arts.^o 129 a 135 do PPA.
 - b. Foi violado o princípio da precedência ou esgotamento da via administrativa.

3.2. Saneamento do processo:

Dispõe o artigo 12.^o do RCPITA²:

Artigo 12.^o

Fins do procedimento

- 1 - O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins, em:
 - a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
 - b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.
- 2 - Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária.
- 3 - O disposto nos números anteriores comprehende, relativamente aos grandes contribuintes, a decisão antecipada, sobre a qualificação jurídico tributária de operações realizadas com contingência fiscal, decorrente de incerteza quanto ao seu enquadramento, para o cumprimento das obrigações declarativas e que respeitem a:

² RCPITA - Decreto-Lei n.^o 413/98 de 31 de Dezembro republicado pela Lei 50/2005-30/08.

- a) Operações a que possa ser aplicável qualquer norma anti-abuso;
- b) Operações que envolvam entidades não residentes em território português;
- c) Quaisquer outras operações em que, para a sua qualificação, se revele necessária a apreciação de matéria de facto.

4 - A qualificação referida no número anterior depende de pedido efetuado com uma antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo do prazo para o cumprimento das obrigações declarativas).

O procedimento de inspeção é tipificado devendo integrar uma das duas alíneas do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA.

Uma leitura destes preceitos revelará que a correção efetuada pela Requerida não se integra em nenhuma delas. O procedimento de correção da liquidação levado a cabo pela Requerida sob o n.º 2024 ..., de 24 de abril de 2024, emitida no contexto do procedimento de recuperação dos auxílios de Estado SA.21259 (2018/C) (ex-2018/NN) concedidos pela República Portuguesa no período de 2020, não tem enquadramento legal no RCPITA. Desde logo não é:

- a. Um Procedimento de comprovação e verificação, nem,
- b. Procedimento de informação.

Aquilo que a Requerida fez foi, sem cabimento legal, proceder a uma correção do IRC da Requerente com base numa Decisão da Comissão da União Europeia, visando dar força executiva interna (leia-se no ordenamento jurídico português) de uma decisão já por si executiva e diretamente aplicável.

Com esta estratégia processual, com o uso do RCPITA, sem base ou autorização legal bastante, a Requerida comprometeu, por esta via a resolução da questão e abusou das formas jurídicas com violação dos artigos da CRP aplicáveis: 266.º e 268.º n.º 4 e 5.

Além destes foram erradamente aplicados os artigos: 62.º da LGT e alíneas a) e b) n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA.

O facto de as ajudas de Estado terem sido declaradas ilegais não autoriza a Requerida a ficcionar um título executivo interno com base numa «correção» que, como se verifica, não alterou em nada a Decisão da Comissão Europeia. Não tendo o procedimento base legal, nem tendo

preenchido nenhum dos fins estipulados na norma, viola o ordenamento jurídico existente, sendo inválido.

Acresce que, utilizar o artigo 62.º e o RCPITA para ficcionar no ordenamento jurídico português um título executivo tributário com violação dos princípios base do artigo 266.º e n.º 4 e 5 do artigo 268.º

A obtenção por reconhecimento de título exequível no ordenamento jurídico português das Decisões da Comissão Europeia relativas aos recursos financeiros europeus, tem de ser legislada pelos órgãos competentes, cumprindo assim o Estado português as suas obrigações perante o ordenamento jurídico europeu.

A Autoridade Tributária não pode exercer poderes que não constam da norma e não são exercíveis por ela.

Ficam assim prejudicados os objetivos pretendidos com violação grave dos poderes concedidos pela lei à Requerida.

A Autoridade Tributária após inspeção ou auditoria pode proceder à correção das declarações fiscais emitidas e liquidadas e pagas pelos Sujeitos Passivos que se presumem corretas e verdadeiras – artigo 75.º da LGT.

Para proceder à correção a Requerida necessita de demonstrar de forma clara e evidente que o faz no âmbito dos fins e nos termos previstos na norma e com o respeito pelos princípios constitucionais.

1.3. Apreciação da questão.

Dos factos provados e da apreciação feita resulta que, a correção feita à determinação do lucro tributável no caso em apreciação é redundante e ato inútil e, em consequência, inválido por:

- a. já existir uma Decisão da Comissão Europeia no contexto do procedimento de recuperação dos auxílios de Estado SA.21259 (2018/C) (ex-2018/NN), concedidos à ora requerente, pela República Portuguesa no período de 2020 no montante de EUR 51.723,41 que determinou imposto de EUR 19.544,55 (dezanove mil, quinhentos e quarenta e quatro euro e cinquenta e cinco céntimos),
- b. com base em título executivo ilegalmente ficcionado e não obtido pela aplicação dos preceitos nacionais que determinam a sua existência e validade,

c. e ser redundante e inútil por o seu carácter executivo já existia por ter sido determinado pela normativa europeia.

d. A utilização errónea do processo de correção previsto no RCPITA deve determinar a anulação da liquidação n.º 2024 ..., de 24 de abril de 2024, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

e. Esta conclusões estão em linha com o julgado no Acórdão do STA de 03.07.2024 proferido no processo n.º 088/24.9BEFUN onde pode ler-se:

«VIII. Parece-nos errada uma tal leitura daquele dispositivo, bem como dos demais corolários extraídos pelo Tribunal a quo quer da Comunicação da Comissão relativa à recuperação de auxílios estatais ilegais e incompatíveis (2019/C 247/01), quer da Decisão da Comissão Europeia relativa ao regime de auxílios SA.21259 (2018/C) (ex - 2018/NN) aplicado por Portugal a favor da Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III) - Decisão (UE) 2022/1414 da Comissão, de 4 de Dezembro de 2020.

Salvo o devido respeito, o que resulta de tais dados normativos é, ao invés, a concessão de uma liberdade aos Estados de se valerem dos regimes processuais que, no seu ordenamento interno, melhor assegurem “uma execução imediata e efetiva da decisão da Comissão”. Quer dizer, cada Estado Membro da União pode seleccionar os mecanismos legais nacionais aplicáveis à cobrança deste tipo concreto de dívida.

Porém, isso não equivale a permitir que se deva entender que cabe às entidades administrativas construir autênticos regimes ad hoc para lograr tal desiderato, adaptando as partes que entenda úteis a tal celeridade e desaplicando aquelas outras que conflituem com o mesmo.

IX. Cabe, portanto, ao legislador estabelecer um regime que – porventura, em termos ainda menos garantísticos do que os que normalmente se encontram associados ao processo de execução fiscal – permita aumentar a celeridade na cobrança dos créditos relativos a Auxílios de Estado reputados pela Comissão de ilegais.

E aponta neste sentido a solução introduzida, a respeito da recuperação de recursos próprios da União, no artigo 169.º, n.º 11 do CPPT, sob a epígrafe “Suspensão da Execução. Garantias”, onde se pode ler – curiosa e precisamente a respeito da regulamentação das matérias aqui em causa – que: “O disposto no presente artigo não se aplica às dívidas de recursos próprios

comunitários.” (sublinhado nosso) (Norma que foi, entretanto, revogada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro.).

Quer dizer: de modo a lograr a celeridade processual executiva exigida pelo Direito europeu a respeito de recuperação de recursos próprios da União Europeia, foi o legislador em abstracto (e não a administração em concreto, note-se) que entendeu reputar as garantias processuais executivas como inconvenientes à celeridade processual que deve pautar a recuperação dos recursos próprios europeus e por isso afastou a aplicação das “garantias” semelhantes àquelas aqui invocadas pela Recorrente no presente caso.

X. Sucede que não existe semelhante disposição no que concerne às quantias exequendas respeitantes a Auxílios de Estado ilegalmente concedidos.

E tão-pouco cabe a este Supremo Tribunal substituir-se à Administração Fiscal (e, em última análise, ao Tribunal recorrido) na fundamentação da decisão de recusa de reconhecimento das garantias relativas à possibilidade legal de dispensa de garantia nos processos executivos com vista à suspensão dos seus efeitos.

Sendo certo que essa fundamentação tem de se traduzir numa fundamentação legal, não podendo (como acertadamente sublinha a Recorrente) traduzir-se numa “seleção parcial dos segmentos daquele regime” tidos por mais conformes com o Direito Europeu por parte dos órgãos administrativos».

Improcede assim, de facto e de Direito, a posição da AT.

2. III – Questões prejudicadas

Foram levadas em conta as Alegações apresentadas e conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (art. 608º do CPC, ex vi art. 29º, 1, c) e e) do RJAT).

5. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, nos seguintes termos:

- a. julgando como procedente a invocada exceção da Requerente de erro de direito no uso do artigo 62.º da LGT e alíneas a) e b) do número 1 do artigo 12.º do RCPITA;
- b. Declarar ilegal a liquidação assim obtida n.º 2024..., de 24 de abril de 2024 no valor de EUR 19.544,55 por resultar de processo que:
 - i) não pode ser usado pela Requerida para o efeito de cobrança de títulos executivos europeus sobre devolução de auxílios de Estado, sem lei autorizante;
 - ii) que, ainda assim utilizou sendo ilegal, redundante e inútil recorrer a um procedimento legal nacional com outros fins, para obter um título executivo que já detinha - acto redundante e inútil.
- c. A presente decisão está conforme ao julgado no Acórdão do STA de 03 de julho de 2024, proferido no processo n.º 088/24.9BEFUN.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em EUR 19.544,55 (dezanove mil, quinhentos e quarenta e quatro euro e cinquenta e cinco céntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 1224,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 19 de dezembro de 2025

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)