

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:239/2014 -T

Tema: IRC – Tributações autónomas. RETGS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e Prof. Doutor Jorge Júlio Landeiro de Vaz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-05-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A, SGPS, S.A., pessoa colectiva n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, com sede, (doravante “A SGPS” ou “Requerente”), veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente procedeu, na qualidade de sociedade dominante do Grupo Fiscal B, à apresentação da sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente aos exercícios de 2011 e 2012, tendo aí procedido à auto-liquidação das tributações autónomas desses mesmos anos, apresentou reclamações gratuitas que foram indeferidas e pretende

que seja declarada a ilegalidade dos actos de indeferimento da reclamação graciosa e parcialmente dos actos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2011 e 2012, nos montantes de € 1.094.069,77 e € 809.582,51, respectivamente, com o consequente reembolso dessas quantias e pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contra-alegou, reiterando o que referiu na resposta.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não se vislumbra qualquer nulidade.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sociedade dominante do grupo B, de que faziam parte, em 2011, entre outras, as seguintes sociedades:
- C, S.A.;
 - D, S.A.;
 - E, S.A.;
 - F, S.A.;
 - G, S.A.;
 - H, S.A.;
 - I, S.A.;
 - J, Lda.;
 - L, S.A.;
 - M, S.A.

- b) Em 30-05-2012, a Requerente entregou a Declaração Modelo 22 relativa ao grupo de sociedades, referente ao exercício de 2011, em que autoliquidou as tributações autónomas, no valor total € 4.847.332,37 – campo 365, do quadro 10 da declaração;
- c) As tributações autónomas respeitantes às sociedades referidas foram apuradas aplicando-se às despesas e encargos que se indicam no quadro que segue, a que se acresceu ainda o agravamento de dez pontos percentuais previsto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, não obstante nenhuma destas sociedades ter incorrido em prejuízos fiscais em 2011:

Empresa	Despesa não documentada	Despesa de representação	Despesa e viaturas ligadas de passageiros e mistas	Despesa e viaturas ligadas de passageiros e mistas e valor adquirido > limite legal	Despesas e ajuda de custo e férias	Remunerações variáveis pagas a administradores	Total
A	18.070,48	3.707,15	41.870,45	184.283,55	0,00	1.670.000,00	1.917.931,63
C	17.997,10	72.910,40	2.054.036,30	123.653,95	74.996,00	384.873,00	2.728.468,75
D	543,98	37.614,10	367.500,30	57.989,55	269.187,00	77.500,00	746.334,53
E	0,00	6.052,50	300.003,00	39.318,45	64.849,20	147.500,00	566.831,15
F	0,00	5.655,80	470.215,00	33.355,10	55.540,00	72.500,00	646.265,90
G	4.118,48	9.300,00	210.296,00	42.168,40	0,00	97.500,00	363.382,88
H	368,36	1.871,10	671.742,50	88.906,35	388.321,20	77.500,00	1.228.709,51
I	0,00	9.226,30	10.168,00	83.100,05	29.908,80	256.250,00	388.653,15
J	0,00	3.811,88	17.677,47	0,00	12.619,89	0,00	34.109,24
L	39,20	14.968,90	525.049,40	66.882,75	22.802,80	162.500,00	792.333,05
M	0,00	420,65	1.500.870,48	0,00	26.405,48	0,00	1.527.696,61
Total	41.136,60	165.538,78	6.187.518,90	719.658,15	880.720,97	2.946.125,00	10.940.698,40
Taxas de tributação autónoma	50%	10%	10%	20%	5%	35%	
Total da tributação autónoma	20.568,30	16.553,88	618.751,89	143.931,63	44.036,05	1.031.143,75	1.874.985,50
Agravamento da tributação autónoma (10 %)	4.113,66	16.553,88	618.751,89	71.965,82	88.072,10	294.612,50	1.094.069,77
Total da tributação autónoma considerada na Modelo 22 de exercício de 2011	24.681,96	33.107,76	1.237.503,78	215.897,45	132.108,15	1.325.756,25	2.969.055,27

- d) Sem esse agravamento de taxas em 10 pontos percentuais, as tributações autónomas aqui em causa teriam sido de apenas € 1.874.985,50, e não de € 2.969.055,27, pelo que a diferença, com respeito ao exercício de 2011, é de € 1.094.069,77;
- e) Em 30-05-2013, a Requerente entregou a Declaração Modelo 22 relativa ao grupo de sociedades, referente ao exercício de 2012, em que autoliquidou as tributações autónomas, no valor total € 5.192.691,74 – campo 365, do quadro 10 da declaração;
- f) Entre as tributações encontravam-se tributações autónomas num total de € 1.858.579,11, respeitantes às seguintes sociedades integrantes do seu Grupo Fiscal em 2012:

- C, S.A.;

- D, S.A.;
- E, S.A.;
- F, S.A.;
- G, S.A.;
- I, S.A.;
- L, S.A.;
- M, S.A.

g) As tributações autónomas respeitantes às sociedades referidas foram apuradas aplicando-se às despesas e encargos que se indicam no quadro que segue, a que se acresceu ainda o agravamento de dez pontos percentuais previsto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, não obstante nenhuma destas sociedades ter incorrido em prejuízos fiscais em 2012:

Montantes em Euros

Emprego	Despesas não documentadas	Despesas de representação	Despesas e viaturas ligadas de passageiros e subútil	Despesas e viaturas ligadas de passageiros e mistas e valor aquisição > limite legal	Despesas e ajudas de custo e Km	Remunerações variáveis pagas a administradores	Total
A	38.013,34	147.793,70	2.289.659,10	68.697,45	75.658,80	0,00	2.619.822,39
D	3.173,44	50.424,90	424.103,20	50.079,25	285.646,00	77.500,00	890.926,79
E	1.125,18	5.490,50	217.907,70	62.173,40	81.384,60	270.000,00	637.181,38
F	0,00	5.251,00	442.077,20	43.836,90	111.390,20	91.667,03	694.222,33
G	167,72	8.133,90	196.260,60	42.880,70	0,00	160.050,00	407.442,92
I	111,34	5.475,30	19.843,50	74.972,55	35.668,80	256.250,00	392.321,49
L	521,56	1.945,00	695.652,00	64.832,55	34.919,00	0,00	797.890,11
M	0,00	380,00	1.628.245,30	1.123,25	26.269,60	0,00	1.656.018,15
Total	43.112,58	224.894,30	5.912.848,60	408.616,85	650.937,00	855.417,03	8.095.825,56
Taxas de tributação autónoma	50%	10%	10%	20%	5%	35%	
Total da tributação autónoma	21.556,29	22.489,43	591.284,86	81.723,21	32.546,85	299.395,96	1.048.996,60
Agravamento da tributação autónoma (10 %)	4.311,26	2.248,94	591.284,86	40.861,61	65.893,70	85.541,70	809.582,51
Total da tributação autónoma considerada no Modelo 22 do exercício de 2012	25.867,55	44.738,36	1.182.569,72	122.584,82	97.640,55	384.937,66	1.858.579,11

h) Sem esse agravamento de taxas em 10 pontos percentuais, as tributações autónomas aqui em causa teriam sido de apenas € 1.048.996,60, e não de € 1.858.579,11, pelo que a diferença, para mais, com respeito ao exercício de 2012, é de € 809.582,51;

i) A Requerente apresentou reclamações graciosas contra as autoliquidações de tributações autónomas atrás referidas, reclamações essas que vieram a

- ter os n.ºs ...2012... (a relativa ao exercício de 2011) e ...2013...(a relativa ao exercício de 2012);
- j) As reclamações gratuitas referidas na alínea anterior foram indeferidas por despachos do Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes;
- k) Em 19-12-2013, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação gratuita relativa à autoliquidação referente ao ano de 2012;
- l) Em 24-12-2013, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação gratuita relativa à autoliquidação referente ao ano de 2011;
- m) A Requerente pagou o IRC autoliquidado nos anos de 2011 e 2012, tendo indicado nos campos 368.º dos quadros 10 das declarações modelo 22 respeitantes àqueles anos IRC em valores superiores às diferenças referidas nas alíneas d) e h);
- n) Em 21-06-2012, na sequência de uma informação vinculativa com o n.º 2011 ..., foi publicada na Internet, na página da Autoridade Tributária e Aduaneira, uma «Ficha doutrinária», em que se refere que aquela informação teve Despacho do Senhor Director-Geral de 30-03-2012, ficha essa em que, além do mais, de refere o seguinte:

6. Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 14 do art.º 88.º do CIRC, nos casos em que os sujeitos passivos integram um grupo abrangido pelo regime especial de tributação das sociedades (RETGS), deve ser considerado o resultado (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurado na declaração do grupo referente ao período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários passíveis de tributação autónoma e não o lucro tributável ou o prejuízo fiscal apurado por cada uma das sociedades que integram o perímetro de consolidação abrangido pelo regime.

- o) Nos momentos em que a Requerente apresentou as declarações modelo 22 referentes aos anos de 2011 e 2012, o sistema de transmissão electrónica de dados através do qual se processa a entrega da declaração periódica de rendimentos de IRC encontrava-se parametrizado no sentido de considerar que o agravamento das taxas de tributação autónoma devia ter por referência o resultado fiscal apurado pelo grupo de sociedades sujeito ao RETGS em detrimento do resultado fiscal apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram, estando a Requerente impossibilitada de efectuar as autoliquidações sem ter em conta o prejuízo global do grupo de que é sociedade dominante;
- p) Em 07-03-2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos com relevância para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral e nas afirmações das Partes, não havendo controvérsia sobre qualquer deles.

Quanto à inviabilidade de, nos anos de 2012 e 2013, a Requerente efectuar as autoliquidações sem considerar, para efeitos do agravamento previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, o prejuízo global do grupo, por obstáculo do sistema informático, o facto é dado como provado por ter sido alegado pela Requerente e não ter sido contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, apesar de ser facto que, necessariamente, é do seu conhecimento.

Quanto à publicação da ficha doutrinária, consta de:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/F4B98032-EE57-4BDE-A9CB-06F5FC538E46/0/Ficha_doutrinaria-renting.pdf

3. Matéria de direito

3.1. Prejuízo relevante para efeitos de tributações autónomas nos casos de tributação segundo o regime especial de tributação de grupos de sociedades

A primeira questão colocada pela Requerente é a de saber se, nos casos de tributação pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, o prejuízo fiscal relevante para efeitos de agravamento das taxas de tributação autónoma é o da sociedade em relação à qual se verificam os factos que servem de base a essas tributações autónomas ou é o prejuízo global do grupo.

A Requerente entende que as tributações autónomas não são IRC e que, para efeitos dessas tributações, no que concerne ao agravamento de taxas previsto no n.º 14.º do artigo 88.º do CIRC, há que atender aos prejuízos fiscais de cada uma das sociedades incluídas no grupo de sociedades, só havendo tal agravamento quando apresentar prejuízo fiscal a sociedade a que respeitem os factos tributários que são fundamento das tributações autónomas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que, para efeitos de tal agravamento, relevam apenas os prejuízos fiscais do grupo.

O artigo 88.º do CIRC estabelece o seguinte, no seu n.º 14:

Artigo 88.º

14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são

elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.

3.1.1. As tributações autónomas como tributação em sede de IRC

«Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis» (artigo 11.º, n.º 1, da LGT), o que constitui uma remissão para o artigo 9.º do Código Civil.

O artigo 9.º do Código Civil estabelece o seguinte:

Artigo 9.º

Interpretação da lei

1 – A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2 – Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3 – 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.

Assim, o que há a fazer, é procurar reconstituir o pensamento legislativo, com base nos elementos interpretativos indicados neste artigo 9.º.

O ponto de partida da interpretação é a letra da lei.

Na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. (¹)

Na redacção inicial do CIRC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, não era feita qualquer referência expressa ou implícita a tributações autónomas, no âmbito do IRC.

Só com a Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1990, foi feita uma primeira referência a tributações autónomas no âmbito do IRC, através da autorização legislativa que consta do n.º 3 do seu artigo 15.º, em que se preceitua o seguinte:

Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro

Artigo 15.º

3 - Fica o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código.

¹ Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

Concretizando esta autorização legislativa, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho em que incluiu, à margem dos códigos do IRS e do IRC, uma norma sobre tributações autónomas em que se estabelece o seguinte:

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho

Artigo 4.º

As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Como resulta do teor literal desta norma, fala-se em tributações autónomas ***em IRS ou IRC***, não por elas serem um imposto diferente de qualquer um destes, mas sim por serem calculadas aplicando uma regra diferente das regras gerais de tributação aplicáveis à determinação das quantias devidas no âmbito daqueles impostos.

Mas, no que aqui interessa, sendo a tributação autónoma ***em IRC***, resulta linearmente desta norma que o imposto a liquidar e cobrar ***é considerado IRC***, pelo que lhe será aplicável, no que não está aqui regulado, tudo o que está previsto para o IRC e que seja necessário aplicar (por exemplo, para efeitos da prazos para apresentação de declarações, competência para a liquidação, privilégios creditórios, meios de impugnação, etc.).

A Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, alterou este artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, mas manteve a mesma referência a tributação autónoma ***em IRC***, estabelecendo o seguinte:

Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro

1 - As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 30%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

A Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro, voltou a alterar o n.º 1 daquele artigo 4.º, dando-lhe a seguinte redacção:

Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro

1 - As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 32%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

A Lei n.º 3-B/2000, de 29 de 4 de Abril, aditou um n.º 3, ao mesmo artigo 4.º, com a seguinte redacção:

Lei n.º 3-B/2000, de 29 de 4 de Abril

3 - As despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 6,4%.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, revogou o referido artigo 4.º, mas incluiu no CIRC um conjunto de tributações autónomas, através do aditamento de um artigo 69.º-A (²) com o seguinte teor:

Artigo 69.º-A

Taxa de tributação autónoma

1 - As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º

2 - A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 - São tributados autonomamente, a taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

5 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas, afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido

² Esta mesma Lei introduziu no CIRS o artigo 75.º-A com um regime parcialmente coincidente.

celebrado o acordo previsto no n.º 8 da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

6 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

7 - São sujeitas ao regime dos n.ºs 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

8 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime previsto no artigo 46.º-A.

Embora não se faça aqui referência expressa a que estas tributações autónomas são IRC, tal resulta, por um lado, da inclusão deste artigo no CIRC (paralelamente à inclusão no CIRS de um artigo 75.º-A semelhante); por outro lado, do facto de os n.ºs 1 a 3 deste artigo 69.º-A manifestamente visarem substituir os anteriores n.ºs 1 e 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90.

É certo que, a inclusão destas tributações autónomas incidentes directamente sobre despesas e não sobre rendimento das pessoas colectivas num Código destinado primordialmente a estabelecer o regime geral da tributação do rendimento das pessoas colectivas gera, pelo menos aparentemente, uma situação de distorção do âmbito de incidência do imposto, que deixa de incidir directamente apenas sobre lucros para passar a incidir directamente também sobre certas despesas.

Mas, a Exposição de Motivos que consta da Proposta de Lei n.º 46/VIII, que veio dar origem à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que ampliou enormemente as situações de tributações autónomas, não deixa margem para dúvidas de que se trata de uma

amplificação consciente e pretendida das entorses previamente existentes, por se ter entendido que elas eram necessárias, em suma, para compensar outras distorções resultantes de significativa fraude e evasão fiscais e, assim, aumentar a equidade da repartição da carga fiscal entre cidadãos e empresas.

Na verdade, diz-se na referida Proposta de Lei:

O actual modelo de tributação do rendimento foi estabelecido em 1988, assente no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), e correspondeu à adopção de soluções de base idênticas às que são comuns nos países da OCDE, o que não se cuida obviamente de alterar.

No entanto, razões de ordem pragmática determinaram logo algumas entorses aos princípios definidos, que a prática dos anos subsequentes veio, em inúmeras situações, agravar.

Acresce que a evolução do país introduziu alterações na realidade económica e social, em parte resultado do impacto da União Europeia e da própria dinâmica de aprofundamento do processo de integração, com repercussão no tecido das relações e institutos que são objecto das leis tributárias.

Existe na sociedade portuguesa um sentimento generalizado de que o sistema fiscal não reparte equitativamente a carga fiscal entre os cidadãos, estando a cargo dos mais cumpridores, entre eles, os trabalhadores por conta de outrem, a maior quota-parte de esforço fiscal, enquanto a evasão e a fraude fiscais mantêm uma presença significativa que permite, frequentemente, que aqueles que mais proventos auferem não paguem impostos ou os suportem em termos muito inferiores àquilo que lhes é exigível.

4. Pelo exposto, o Governo, na sequência da elaboração de estudos e relatórios técnicos elaborados sob a égide de anteriores Governos, em particular do XIII Governo, bem como dos trabalhos levados a cabo pela Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI), que foi criada em Janeiro de 2000, para além do debate que estes temas têm suscitado, entendeu ser chegada a altura de submeter à Assembleia da República uma ampla reforma do sistema tributário português.

Pretende-se com estas medidas dar cumprimento a um pacto de justiça fiscal com os cidadãos, baseado no alargamento da base tributária, na intensificação do combate à fraude e à evasão fiscais e na diminuição do esforço fiscal dos contribuintes cumpridores, no quadro dos princípios gerais da equidade, eficiência e simplicidade que devem enquadrar o sistema tributário.

Perante esta explicação, torna-se claro que, na perspectiva legislativa, as tributações autónomas incidentes directamente sobre certas despesas, no âmbito de impostos que originariamente incidiam apenas sobre rendimentos, são consideradas entorses do sistema de tributação directa do rendimento que se visava com o IRC.

Mas, decorre também desta explicação que um valor que legislativamente se considerou ser mais relevante do que a coerência teórica dos impostos, como é a implementação da justiça fiscal, impôs uma opção por essas formas de tributação, por estarem em consonância com os princípios da equidade, eficiência e simplicidade.

Isto é, entendeu-se que o sistema de tributação das empresas exclusivamente com base no lucro tributável gerava situações de iniquidade fiscal que se pretendeu atenuar ou eliminar efectuando um «alargamento da base tributária», através do aditamento à tributação directa, que continua a ser a essência do sistema de tributação das empresas, de situações de tributação indirecta, por via da aplicação do imposto também a certas despesas que se terá entendido serem causas dessa iniquidade, por estarem presumivelmente conexas com situações de «evasão e a fraude fiscais» «que permite, frequentemente, que aqueles que mais proventos auferem não paguem impostos ou os suportem em termos muito inferiores àquilo que lhes é exigível».

Com esta opção legislativa de «alargamento da base tributária» do IRC, ampliou-se a sua base de incidência em relação à que constava do artigo 3.º, mas foi isso mesmo que se pretendeu, à luz da referida Exposição de Motivos.

Foram posteriormente introduzidas alterações ao referido artigo 69.º-A (³), pela 32-B/2002, de 30 de Dezembro, pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 192/95, de 7 de Novembro, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, pela Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, com clara tendência para a ampliação das tributações autónomas, pelo que se evidencia que, repetidamente, o legislador fiscal se mostrou indiferente em relação às possíveis entorses do sistema de tributação das empresas que as tributações autónomas podem implicar.

De resto, as grandes preocupações com a coerência dos impostos que incomodam a Requerente nunca foram partilhadas pelo nosso legislador fiscal, que, desde há muito, vem mantendo um imposto em que inclui, sob uma denominação comum, uma amálgama de situações desconexas de tributação, que é o Imposto do Selo, apenas perceptivelmente justificadas pela simplicidade e eficiência da arrecadação de receitas, e reconhece explicitamente, na referida Proposta de Lei, que, por razões de ordem pragmática, havia *«entorses aos princípios definidos, que a prática dos anos subsequentes veio, em inúmeras situações, agravar»*.

Mas, esta tributação indirecta não deixa de ser efectuada no âmbito do IRC, como resulta da inclusão das tributações autónomas no respectivo Código, que tem como corolário a aplicação das normas gerais próprias deste imposto, que não contendam com a sua especial forma de incidência.

Assim, se é certo que as tributações autónomas constituem uma forma diferente de fazer incidir impostos sobre as empresas, que poderia constar de regulamentação autónoma ou ser arrumada no Código do Imposto do Selo, também não deixa de ser certo que a opção legislativa por incluir tais tributações no CIRC revela uma intenção de considerar tais tributações como inseridas no IRC, o que se poderá justificar por serem uma forma indirecta, mas, na perspectiva legislativa, equitativa, simples e eficiente, de tributar

³ Ao artigo 69.º-A do CIRC corresponde o artigo 81.º com a renumeração do CIRC operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 88.º com a renumeração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

rendimentos empresariais que escapam ao regime da tributação com directa incidência sobre rendimentos.

Conclui-se, assim, que tanto à face do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, em que, em todas as suas versões, se referia que as tributações autónomas eram em «*em IRS ou IRC*» e não que outro tributo, como depois da sua inclusão no CIRC, as tributações autónomas de que são sujeitos passivos pessoas colectivas são consideradas IRC, pelo que lhes será aplicáveis as normas do CIRC que não contendam com a sua especial forma de incidência e taxas aplicáveis.

A esta luz, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, ao dizer, na redacção dada ao artigo 12.º do CIRC, que «*as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*», assentou manifestamente no pressuposto, que resultava explicitamente das várias redacções do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90 e da integração das tributações autónomas no CIRC operada pela Lei n.º 30-G/2000, de que estas tributações eram uma forma de tributação das pessoas colectivas **em IRC** (⁴), pois é essa a única justificação para que na nova redacção que foi dada ao artigo 12.º do CIRC se ter feito uma referência expressa a que a exclusão da tributação em IRC das entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal em IRC não se estende às tributações autónomas.

Esta conclusão que já se retirava com segurança, pelo menos a partir da Lei n.º 109-B/2001, de que as tributações autónomas se incluem no âmbito do IRC e lhe são potencialmente aplicáveis as regras gerais deste imposto é confirmada com o novo artigo 23.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao dizer que «*não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável*» «*o IRC, incluindo as tributações autónomas*».

Na verdade, resulta do teor expresso do referido artigo 12.º do CIRC que as tributações autónomas *se incluem no IRC*, especificamente *para o efeito de afastamento da dedução ao lucro tributável* das quantias despendidas com o seu pagamento.

Por outro lado, apesar de esta referência expressa à inclusão das tributações autónomas só ter sido inserida com esta Lei n.º 2/2014, é seguro que tal inclusão já existia

anteriormente, desde logo porque esta Lei não alterou o âmbito do IRC, designadamente os artigos 1.º e 3.º, a que a Requerente dá especial relevância para determinação do que é IRC.

Assim, tem de se concluir que o legislador exprimiu insistentemente a sua intenção de tributar **em sede de IRC** as despesas efectuadas por pessoas colectivas para que se prevê tributação autónoma e que não há qualquer suporte textual nas normas relativas a essas tributações para concluir que as despesas com o pagamento de tais tributações não seja considerado IRC.

3.1.2. As tributações autónomas e o regime especial de tributação de grupos de sociedades

Da anterior constatação de que as tributações autónomas são tributação em IRC não decorre necessariamente que elas sejam relevantes no âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, pois este regime não constitui uma forma geral de tributação em sede de IRC.

Na verdade, com resulta do disposto no artigo 69.º, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a especialidade daquele regime reporta-se à *«determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo»*.

Embora esta fórmula *«determinação da matéria colectável»* seja abstractamente abrangente de todos os tipos de matéria colectável sobre que incide o IRC, o artigo 70.º do mesmo Código, relativo à *«determinação do lucro tributável do grupo»*, concretiza que *«relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo»*.

Assim, resulta claramente deste artigo 70.º do CIRC que a aplicabilidade do regime especial de tributação de grupos de sociedades restringe-se à **determinação do lucro tributável e dos prejuízos fiscais**. Por outro lado, mesmo quando é aplicável este regime especial, não deixa de ser dada relevância autónoma aos prejuízos fiscais de cada uma das

⁴ Ou em IRS, no caso de pessoas singulares com contabilidade organizada, o que aqui não interessa.

sociedades do grupo, como mostra o artigo 71.º do mesmo Código, ao estabelecer várias regras que constituem o «*regime específico de dedução de prejuízos fiscais*».

Ora, apesar de as tributações autónomas em IRC serem consideradas IRC, é manifesto que a sua base de incidência não é o lucro tributável.

Por isso, tem de se concluir que não há base legal para estender à incidência e determinação das taxas das tributações autónomas o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, que se limita à determinação do lucro tributável e dos prejuízos fiscais dos grupos de sociedades para efeito de tributação em IRC, na parte em que incide directamente sobre o rendimento.

Assim, o agravamento das taxas das tributações autónomas previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC ocorre apenas quando a sociedade integrante do grupo em relação à qual se verifica o facto tributário que é fundamento das tributações autónomas apresentou prejuízo fiscal no período de tributação a que esses factos respeitem.⁵

Isto significa que as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas enfermam de vício de violação de lei, por errada interpretação do artigo 88.º, n.º 14, do IRC, ao entenderem que releva para efeitos de o agravamento previsto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC o prejuízo global do grupo de sociedades e não o de cada uma das sociedades a quem são imputáveis as tributações autónomas.

4. Reembolso da quantia paga

A Requerente pagou o IRC que autoliquidou nos anos de 2011 e 2012, tendo indicado nos campos 368.º dos quadros 10 das declarações modelo 22 respeitantes àqueles anos IRC em valores superiores às diferenças entre as tributações autónomas devidas com e sem o agravamento previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC.

Assim, tendo sido paga em excesso a quantia de € 1.903.652,28 (€ 1.094.069,77 relativamente ao exercício de 2011 e € 809.582,51 respeitantes ao exercício de 2012), a Requerente tem direito a ser reembolsada, como decorre do dever de «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido*

⁵ Independentemente de o pagamento caber à sociedade dominante, com responsabilidade solidária de qualquer das outras integrantes do grupo, nos termos do artigo 115.º do CIRC.

praticado» que lhe é imposto pelo art. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, em sintonia com o preceituado no art. 100.º da Lei Geral Tributária.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda que seja determinado o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente à quantia que deve ser-lhe reembolsada, contados desde 01-09-2012 quanto ao montante de € 1.094.069,77 (exercício de 2011) e desde 01-09-2013 quanto ao montante de € 809.582,51 (exercício de 2012), até integral reembolso.

A Requerente indica estas datas como termos iniciais da contagem dos juros indemnizatórios por serem o termo das datas para o reembolso officioso do imposto (artigo 259.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que não são devidos juros indemnizatórios, por ter sido a Requerente quem efectuou as autoliquidações, e que, se forem devidos, apenas o serão a partir das datas em que forem notificadas as decisões das reclamações gratuitas.

O art. 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação gratuita ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

No caso em apreço, foi a Requerente quem efectuou as autoliquidações, mas, como se provou, o sistema informático através do qual é obrigatória a apresentação da declaração modelo 22 [artigos 117.º, n.ºs 1, alínea b), 2 e 3, e 120.º do CIRC) não permitia à Requerente apresentar as declarações sem consideração do prejuízo global do grupo, para efeitos do agravamento previsto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC.

Assim, é forçoso concluir que os erros que afectam as declarações e autoliquidações que delas resultam são exclusivamente imputáveis à Administração Tributária, pelo que tem de se concluir que ocorre erro imputável aos serviços para os efeitos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e que a Requerente, tendo direito ao reembolso de IRC em qualquer daqueles anos, ficou indevidamente privada das correspondentes quantias

desde as datas em que deveriam ter sido efectuados os reembolsos, que eram o fim do 3.º mês imediato ao da apresentação das declarações.

No caso em apreço, tendo as declarações de ser apresentadas até ao fim do mês de Maio do ano seguinte àquele a que respeitavam, nos termos do n.º 5 do artigo 120.º do CIRC, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva contados desde 01-09-2012 quanto ao montante de € 1.094.069,77 (exercício de 2011) e desde 01-09-2013 quanto ao montante de € 809.582,51 (exercício de 2012), até integral reembolso, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.ºs 2, 3, 4 e 5, do CPPT, e art. 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Procede, assim, a pretensão de juros indemnizatórios formulada pela Requerente.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade dos despachos de indeferimento das reclamações gratuitas n.º n.ºs ...2012... e ...2013... e anular esses despachos;
- c) Declarar a ilegalidade parcial das autoliquidações de tributações autónomas no grupo fiscal de que a Requerente A, SGPS, S.A. é sociedade dominante, relativas aos exercícios de 2011 e 2012, no que respeita aos montantes de € 1.094.069,77 e € 809.582,51, respectivamente, num total de € 1.903.652,28 e anular as referidas autoliquidações nessa parte em que enfermam de ilegalidade;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia de € 1.903.652,28, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 01-09-2012 quanto ao montante de € 1.094.069,77

(exercício de 2011) e desde 01-09-2013 quanto ao montante de € 809.582,51 (exercício de 2012), até integral reembolso.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.903.652,28**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **25.092,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 01-09-2014

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Fernando Borges de Araújo)

(Jorge Júlio Landeiro de Vaz)