

Arbitragem Tributária

Processo n.º: 775/2015 –T

Tema: IRC - Tributações Autónomas; dedução à coleta

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1 A... – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A. (doravante designada por “A... SGPS” ou Requerente), sociedade anónima, número único de pessoa coletiva e matrícula ..., com sede em Rua ..., n.º ..., ...-..., concelho de Espinho, veio, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), dos artigos 102.º e 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), dos n.ºs 1 e 2 alínea d) do art.º 95," da Lei Geral Tributária (LGT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou os ora signatários para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 02 de Março 2016.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral foi deduzido pela Requerente na qualidade de sociedade dominante do Grupo A... e, como tal, responsável pela autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), ao qual, nos períodos de tributação de 2012 e 2013, foi aplicável o Regime Especial de

Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), tem por base o indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela Requerente e tem por objeto a anulação parcial dos atos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2012 e 2013, na medida correspondente à não dedução de parte da coleta do IRC do Grupo Fiscal A... com a conseqüente ilegalidade no que respeita aos montantes de 53.911,36€ e 70.815,83€, respetivamente para os anos de 2012 e de 2013, num total de 124.727,19€.

A Requerente vem reagir contra tal indeferimento, continuando a sustentar a ilegalidade das autoliquidações de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, do grupo fiscal A..., de que é sociedade dominante, por afastamento indevido das deduções à coleta.

A título subsidiário, para o caso de não se entender que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, peticiona a Requerente que seja a declarada a ilegalidade da liquidação das tributações autónomas (e serem estas conseqüentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua liquidação.

Pede a Requerente que, em conseqüência da pretendida anulação das liquidações em crise, seja a Requerida condenada a reembolsar-lhe as quantias referentes às liquidações em crise, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 1 de setembro de 2013 quanto a 53.911,36€, e desde 1 de Setembro de 2014, quanto a 70.815,83€ e até efetivo e integral pagamento.

No que respeita ao erro da AT, que, no entender da Requerente, sustenta o seu direito a juros, alega que o sistema informático da AT, através do qual é autoliquidado o IRC, não permite que os contribuintes deduzam, para efeitos do apuramento do IRC por si devido, ao IRC resultante das tributações autónomas apuradas, os PEC., i.e., aquele sistema não permite, pois, deduzir uma parcela dos pagamentos antecipados efetuados por conta do IRC que será devido a final – os PEC – a uma parte do IRC final efetivamente apurado – as tributações autónomas.

Ou seja, que, intencional ou inadvertidamente, a declaração Modelo 22 do IRC e respetiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que se deduza à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22 os PEC ainda por deduzir à coleta de IRC, a começar pelos mais antigos, e que, no caso em apreço, o sistema informático da AT impediu que a requerente inscrevesse o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC, expurgado, i.e., deduzido, dentro das forças da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos PEC ainda disponíveis (a começar pelos mais antigos) para abate à coleta do IRC, o que resultou num excesso de imposto pago por referência aos exercícios fiscais de 2012 e 2013 aqui em causa, na medida em que PEC acumulados são mais do que suficientes para compensar, através da sua utilização, a coleta da tributação autónoma em IRC dos exercícios de 2012 e 2013 aqui em causa.

1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo-se por impugnação, mantendo a decisão e indeferimento em crise.

No que se refere à natureza jurídica das tributações autónomas em IRC, defende que esta figura prossegue vários objetivos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respetivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos (o que suporta no n.º 11 e no n.º 13 do art.º 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).

Pelo que tem, entende, caracter autónomo decorrente da especial configuração dada aos aspetos material e temporal dos factos geradores, o que impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.

Pelo que, conclui, para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerada o IRC apurado com base na matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do art.º 87.º do respetivo Código, pelo que a base de cálculo corresponde ao montante da coleta do IRC resultante da matéria coletável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo, o que equivale a dizer que corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do art.º 87.º à matéria coletável determinada com base no lucro e nas taxas do art.º 87.º do Código.

Daí resultando que o crédito pelas quantias entregues como pagamento especial por conta, não constitui crédito exigível de que os sujeitos passivos do IRC possam dispor, sendo por isso destituída de qualquer base a pretensão da ora Requerente de dedução do montante suportado em sede de pagamento especial por conta à coleta produzida pelas tributações autónomas nos anos de 2012 e 2013.

1.6. Notificadas da intenção do Tribunal em dispensar a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, as partes não vieram opor-se e apresentaram as suas alegações, nas quais mantiveram as posições já antes sustentadas.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

1) A Requerente, A... – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A. é uma sociedade gestora de participações sociais enquadrada no regime geral de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), sendo tributada pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) previsto no artigo 69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), sendo ela própria a sociedade dominante do grupo constituído pelas seguintes empresas:

C... – ..., Lda.;

D... – ..., S.A.;

E... – ..., S.A.;

F... – ..., S.A.;

G... – ..., S.A.;

H..., S.A.; e

I... – ..., S.A.,

2) Em 31 de Maio de 2013 a Requerente apresentou a declaração de IRC Modelo 22 do seu grupo fiscal sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades referente ao exercício de 2012, tendo nesse momento procedido à autoliquidação de tributações autónomas em IRC desse mesmo ano de 2012, no montante de € 53.911,36;

3) Na declaração entregue no exercício de 2012, o Grupo A... apurou um montante de imposto a recuperar de € 18.267,61, pelo seguinte modo:

1. Retenções na fonte suportadas	€ 78.850,37
2. Tributações autónomas em IRC	€ 53.911,36
3. Derrama municipal	€ 6.671,40
4. Valor a reembolsar (4= 1-2-3)	€ 18.267,61

4) Em 18 de Setembro de 2014, a Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do grupo fiscal, com referência ao período de tributação de 2013, tendo igualmente procedido à autoliquidação de tributações autónomas em IRC desse período de 2013, no montante de € 70.815,83;

5) No exercício de 2013, o grupo fiscal apurou um montante de imposto a recuperar de € 21.009,43, com base nos seguintes montantes:

1. Retenções na fonte suportadas	€ 96.006,77
2. Tributações autónomas em IRC	€ 70.815,83
3. Derrama municipal	€ 4.181,51
4. Valor a reembolsar (4= 1-2-3)	€ 21.009,43

6) O valor dos pagamentos especiais por conta efetuados pelas sociedades do Grupo foi, em 2012, de 409.558,89€ e, em 2013, de 405.691,09€;

7) A declaração Modelo 22 do IRC e respetiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que se deduza à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22, os PEC ainda por deduzir à coleta de IRC.

8) Em 28 de Maio de 2015 Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas autoliquidações respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013;

9) Em 13 de Outubro de 2015 foi a requerente notificada do indeferimento da suprarreferida reclamação graciosa;

Factos não provados

Não se constatarem factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas pela Requerida.

4. QUESTÕES DECIDENDAS

A principal questão submetida à apreciação do Tribunal Arbitral é a de aferir se a Requerente, enquanto sociedade gestora do denominado Grupo A..., composto pelas sociedades identificadas na matéria de facto, tem o direito de proceder à dedução, também à coleta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, dos referidos PEC, sendo, em caso afirmativo, ilegais as (auto) liquidações de IRC dos exercícios de 2012 e 2013.

Submetida ao Tribunal está ainda, a título subsidiário, caso dê resposta negativa à primeira questão, a questão da eventual ilegalidade e consequente anulação da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua liquidação.

O Tribunal, caso dê resposta positiva a esta questão, é ainda chamado a pronunciar-se sobre o direito a juros indemnizatórios sobre as quantias pagas em consequências das (auto)liquidações em crise.

Cumprido, pois, decidir quanto ao mérito do pedido de decisão arbitral das liquidações de IRC *sub judice* e do eventual direito da Requerida a juros indemnizatórios.

Vejamos:

Nas últimas décadas, têm sido levadas a cabo profundas reformas da tributação das empresas, tanto a nível europeu como português. É comumente reconhecido o peso que empresas têm na economia de cada país e, por isso, a tendência tem sido a de reduzir a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas.

Em Portugal, as empresas são tributadas fundamentalmente pelo seu rendimento real, calculado nos termos previstos no CIRC.

Os regimes de tributação têm importante impacto nas decisões empresariais, tanto presentes como futuras.

Essa ponderação será feita tendo em conta o imposto sobre o rendimento, propriamente dito, como as tributações autónomas, que incidem sobre determinadas despesas da forma e na medida em que o legislador entendeu serem aptas a prosseguir objetivos de combate à evasão fiscal.

O regime das tributações autónomas é o resultado de numerosas alterações legislativas. A sujeição de determinadas despesas a tributação autónoma surgiu com o Decreto-Lei n.º 192/90, de 2 de Junho, num contexto de penalização da tributação das despesas confidenciais ou não documentadas incorridas pelas empresas.

Foi só com a reforma fiscal de 2001 que se estendeu a tributação autónoma às despesas de representação e às despesas com viaturas e, depois, a um conjunto muito diverso de realidades nos termos que hoje se encontram previstos no CIRC no Capítulo IV relativo às taxas, juntamente com a Derrama Estadual.

Tendo em conta o artigo 88.º do CIRC, a tributação autónoma incide, *grossa modo*, sobre as seguintes realidades: despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; ajudas de custo; importâncias pagas a não residentes; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção; gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual; e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.

À primeira vista, parece não existir qualquer relação entre estas despesas, nem quanto ao objeto, nem quanto ao beneficiário, daquilo a que nos referiremos

genericamente por gastos (sendo que a única exceção é, na verdade, os lucros distribuídos).

A lei do orçamento do Estado para 2014 introduziu algumas alterações na previsão das tributações autónomas¹, que, no entanto, não só não foram especialmente relevantes como não oferecem contributo para a presente discussão.

Há tributações autónomas previstas no CIRC e tributações autónomas previstas no CIRS. Quanto ao IRC, que aqui está em causa, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código.

A coleta por elas proporcionada constitui coleta do imposto respetivo, estando sujeita à generalidade de normas previstas nos códigos referidos, potencialmente aplicáveis.

Ao contrário do que por vezes se defende, as tributações autónomas não constituem, na sua génese, impostos especiais sobre o consumo, correspondendo a cada despesa um facto tributário, de formação instantânea.

Desde logo, porque uma tal conceção forçaria, em IRC, a que se apreciasse a respetiva constitucionalidade à luz do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas e, por outro lado, porque não há aqui verdadeiramente uma manifestação de riqueza que deva ser tributada, além do que muitas das despesas sujeitas são também dedutíveis, reconhecendo-se assim que se relacionam com a atividade da empresa e não com gastos que manifestem capacidade contributiva.

¹ Quanto às disposições legais, referir-nos-emos, sempre que não haja ressalva expressa, à redação do CIRS que vigorou até 31.12.2013, tendo em conta as disposições transitórias do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

As tributações autónomas têm como fundamento a presunção da existência de rendimento que deixou de ser tributado, não só em sede de IRC como de IRS. Como explica se explica na decisão do Tribunal Arbitral proferida n.º 209/2013-T, que decidiu negativamente quanto à questão da dedutibilidade das tributações autónomas como custo fiscal em sede de IRC, *“trata-se de “(...) uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento”*.

A questão que interessa resolver, é, independentemente da natureza do imposto a que se referem as tributações autónomas, a de saber se o montante das tributações autónomas é *“apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC”*, pois, se o for, terá de se concluir que, para determinar o limite da dedução, se atende à coleta proveniente das tributações autónomas.

O artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).

Por isso, ele aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária nos termos do artigo 90.º do CIRC, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação. A sua autonomia restringe-se às taxas aplicáveis e à respetiva matéria tributável, mas o apuramento do seu montante é efetuado nos termos do artigo 90.º.

As diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e a resultante do lucro tributável, assenta na determinação da matéria tributável e nas taxas, previstas nos Capítulos III e IV do CIRC, mas não nas formas

de liquidação, que se preveem no Capítulo V do mesmo Código e são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.

Por isso, sendo o artigo 90.º inserido neste Capítulo V, não se vê suporte legal para efetuar uma distinção entre a coleta proveniente das tributações autónomas e a restante coleta de IRC, pelo facto de serem distintas as taxas e as formas da determinação da matéria tributável.

Para além disso, não pode ver-se, na eventual natureza de normas antiabuso que assumem algumas tributações autónomas, uma explicação para o seu afastamento da respetiva coleta, pois não há qualquer suporte legal para afastar a dedutibilidade à coleta proporcionada por correções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso.

É certo que, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, as tributações autónomas visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes suscetíveis de afetarem o lucro tributável e a sua força desincentivadora será atenuada com a possibilidade de a respetiva coleta poder ser objeto de deduções.

O CIRC refere-se, na sua versão atual, de modo expreso, às tributações autónomas apenas em cinco artigos, nomeadamente no art.º 12.º (ao excluir as tributações autónomas da isenção de IRC aplicável às sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal), no art.º 23.º-A, n.º 1 (ao explicitar que as tributações autónomas não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável), no art.º 88.º (ao estabelecer as taxas e ao delimitar a matéria coletável das tributações autónomas), no art.º 117.º n.º 6 (a propósito da obrigação declarativa de entidades isentas de IRC ao abrigo do art.º 9.º, quando houver lugar a tributações autónomas) e no art.º 120.º n.º 9 (quanto à declaração periódica de rendimentos). Não existe no CIRC qualquer outra referência explícita às tributações autónomas.

Aliás, difere a redação atual daquela que esteve em vigor até 31.12.2013 apenas na novidade do artigo 23.º-A, o qual vem estabelecer que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação determinados encargos, sendo que a redação da alínea a) é esclarecedora: “o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

Ou seja, não só o legislador expressa que o IRC inclui as tributações autónomas, como não existem no CIRC, designadamente, nos capítulos que tratam da incidência (Capítulo I), liquidação (Capítulo V) e pagamento (Capítulo VI) quaisquer outras referências expressas às tributações autónomas, do que é forçoso concluir que estão sujeitas, de modo genérico, aos demais artigos previstos no CIRC.

A parte da coleta de IRC que provém das tributações autónomas é calculada a partir dos elementos do imposto definidos no artigo 88.º do CIRC inserido no ‘Capítulo IV – Taxas’.

Este artigo delimita a matéria coletável das tributações autónomas, por um lado, e, por outro lado, enuncia as taxas das tributações autónomas, que são várias, consoante a natureza da matéria coletável a que se apliquem; por dependerem do tipo de sujeito passivo (v.g., entidade sem fins lucrativos, entidades isentas, entidade que desenvolva a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola), e ainda são dependentes do próprio desempenho económico do sujeito passivo de IRC, ao assumirem percentagens diferentes quando se apurar lucro ou prejuízo fiscal. A coleta que provém de tributações autónomas é função do resultado tributável, calculando-se a partir de duas expressões que são o produto da matéria coletável por uma taxa dependente do resultado tributável: uma taxa mais elevada quando se

apurar um prejuízo fiscal e outra, inferior, quando o resultado tributável for positivo.

Assim, a coleta proveniente de tributações autónomas não poderá ser determinada de modo instantâneo e imediatamente a seguir a ter-se incorrido na despesa, pois depende do próprio resultado que é - ao contrário do que a AT pretende e com apoio na decisão proferida no Processo Arbitral 113/2015-T - de formação sucessiva.

Também alguns gastos que não coincidem com as despesas que extinguem e que são sujeitas a tributação autónoma, nomeadamente as depreciações, são de formação contínua.

Da redação atual do artigo 23.º - A, n.º 1, alínea a), do CIRC, que foi dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, conclui-se, por interpretação literal, que as tributações autónomas são IRC (são uma parte do IRC).

Com efeito, o posicionamento das duas vírgulas na letra da lei, uma antes e a outra depois da expressão “incluindo as tributações autónomas” constante da atual redação do citado artigo 23.º - A, n.º 1, alínea a), do CIRC, afasta a possibilidade de defender que as tributações autónomas não sejam (parte do) IRC.

O mesmo se conclui do articulado do art.º 12.º, quando nele se dispõe 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”, ao apresentar as tributações autónomas como um subconjunto do IRC.

A finalidade das tributações autónomas é dual. Visam tributar o rendimento real, corrigindo-se por isso o rendimento tributável para o aproximar daquele

rendimento e, ao mesmo tempo, procuram penalizar os sujeitos passivos que através da realização de certas despesas acabam por reduzir o rendimento tributável.

Mas não é, porém, a finalidade, a natureza ou a incidência do imposto, a questão essencial aqui. O que interessa neste caso saber, em nossa opinião, refere-se exclusivamente ao modo com se efetua a liquidação (da parte do imposto que provém) das tributações autónomas e a de saber se estão incluídas no n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, ou se estão fora dele.

Reconhecendo-se a matéria em causa como inequivocamente complexa, resultado de uma sucessão de alterações legislativas num contexto de degradação económica, através da qual o sistema, como se pode ler no Acórdão 617/12 do Tribunal Constitucional, mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procuram desencorajar, criando uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. “*Em resumo*”, diz o TC, “*o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.*”.

O facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, sublinha aquela decisão, mas a tributação ainda ocorre no âmbito do IRC. Não é só no caso das tributações autónomas, aliás, que os impostos sobre o rendimento contemplam elementos de obrigação única, como acontece com as taxas liberatórias do IRS, mas não estamos aqui, em rigor, perante um imposto de obrigação única, antes perante factos tributários que incidindo sobre as despesas dedutíveis estão indissociavelmente ligados ao apuramento e liquidação do imposto.

A verdade, portanto, é que, independentemente do que se considere ser o entendimento subjacente relativamente à natureza das tributações autónomas de

despesas em IRC, nunca está em causa que a quantia arrecadada por via daquelas tributações autónomas o é a título de IRC.

Mais: o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas, por completo, de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC. É que, mesmo que se aceitasse que o facto tributário impositivo é cada uma das singulares despesas legalmente tipificadas, o certo é que não são estas, *qua tale*, o objeto final da tributação, a realidade que se pretende agravar com o imposto.

Se assim fosse, teriam de ser taxadas todas as despesas previstas, realizadas por todos os sujeitos e não apenas por alguns deles.

Ou seja, as tributações autónomas são indissociáveis dos sujeitos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, da atividade económica por eles levada a cabo, o que é ainda mais evidente quando se pensa na ligação que, embora tenha variado nas sucessivas alterações legislativas, as tributações autónomas tinham e ainda têm alguma ligação com a dedutibilidade – e a efetiva dedução – das despesas tributadas.

Esta circunstância, crê-se, é elucidativa da imbricação existente entre aquelas e o IRC (no caso), e justificativa não só da sua inclusão no CIRC, mas, igualmente, da sua integração, de pleno direito, como parte do regime jurídico do IRC.

De fato, não só apenas as despesas realizadas por sujeitos passivos de IRC é que estão sujeitas à imposição de tributação autónoma em tal quadro, como tais despesas apenas o estarão, em regra (sem prejuízo, reitera-se, dos avanços e

retrocessos legislativos nesta matéria) se aqueles sujeitos as elegerem como despesas dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto².

Outro argumento de que, para o legislador, as tributações autónomas integrarão, efetiva e inequivocamente, o regime do IRC, sendo devidas a título deste imposto é o que resulta artigo 12º do CIRC, já vigente à data dos factos, que refere 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.*”.

Por outro lado, e reforçando o que se vem de expor, o artigo 3.º da recente Lei 2/2014 de 16 de janeiro, veio aditar o artigo 23.º-A do CIRC, que sucede ao anterior artigo 45.º e ao qual, pelo que vem de se dizer, deve ser conferido, na matéria que nos ocupa, carácter interpretativo, veio dispor que:

“1 — Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

Ou seja, e em suma, o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário.

Deve-se, para além de tudo o mais, ter em conta, que a norma do artigo 45.º do CIRC situa-se num contexto de ampla discricionariedade legislativa. Ou seja, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora. Daí que, não se possa

² Dizemos em regra porque há hoje, é sabido, exceções. É o caso das despesas com viaturas, as quais estão sujeitas a tributação autónoma ainda que não sejam dedutíveis (ex. amortização de viaturas cujo custo de aquisição ultrapassa o limite de dedutibilidade – a amortização contabilística da parte custo acima do limite também está sujeita a tributação autónoma).

dizer que esteja vedado ao legislador, pela “natureza” das tributações autónomas, excluí-la dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais.

Entende-se, deste modo, que será legítimo ao legislador incluir ou excluir as tributações autónomas que nos ocupam daquela categoria dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais, independentemente da “natureza” que a doutrina ou a jurisprudência lhes surpreenda.

A questão, devidamente situada, será então a de determinar qual a intenção do legislador, expressa no texto legislativo, compreendido no seu todo.

E sob este prisma, a conjugação do teor do artigo 12.º do CIRC com o artigo 45.º/1/a) do mesmo, não deixará grandes dúvidas, quanto ao entendimento legislativo de que as tributações autónomas, se não constituem IRC *stricto sensu*, integrarão seguramente o regime daquele imposto, e serão devidas a esse título.

Acresce ainda que nenhum óbice de princípio existe a que o legislador isole determinados tipos de rendimentos e lhes aplique taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos no n.º 4 do atual CIRC.

De igual modo, nenhum óbice de princípio existe a que o imposto em questão seja devido, liquidado e pago, não em função de um período (mais ou menos longo) de tributação, mas por força da ocorrência de factos instantâneos, como ocorre já, por exemplo, nos casos de retenção na fonte com carácter definitivo (cf. artigo 94.º/3 do CIRC).

De resto, nem o resultado, aparentemente tão contraintuitivo e impressionante, de poder ser devido o pagamento de imposto por via das tributações

autónomas que ora nos ocupam, mesmo em caso de inexistência de um rendimento (positivo) no final do período de tributação, é coisa rara no regime do IRC.

Na verdade, em alguns dos já apontados casos de retenção na fonte a título definitivo, pode ocorrer o caso de o titular dos rendimentos sujeitos àquela retenção ter tido despesas que excedam os rendimentos.

Também no caso da operacionalidade de algumas das cláusulas antiabuso específicas (artigos 63.º a 67.º do CIRC), por força da consideração de custos, pode ocorrer que os sujeitos passivos sejam tributados por um lucro tributável ficto, na medida em que possa estar em causa a desconsideração de custos, efetivamente suportados, mas desconsiderados por abusivos. Poder-se-á dar o caso, assim, de um sujeito passivo ter de pagar IRC, não obstante ter tido, na realidade, prejuízos.

Tudo aquilo que se tem vindo a dizer, evidencia que a evolução do regime legal do IRC transmutou-o, transformando-o numa realidade complexa e multifacetada, aos mais diversos níveis, que se reflete, na matéria que nos ocupa nestes autos, na tal dualidade de natureza, que não prejudica, contudo que se considere que o sistema, apesar de dual, é o mesmo.

Dito de outro modo, apenas faz sentido falar-se de um sistema dual, se o sistema em questão for, ainda, o mesmo. Caso contrário falar-se-ia não de um sistema de natureza dual, mas de dois sistemas distintos, o que, por tudo o que se vem dizendo, não será o que ocorre.

E, *in casu*, o sistema será o regime do IRC, que, operando ora pela receita, ora pela despesa, visa e prossegue as finalidades próprias daquele imposto, incluindo, evidentemente, a arrecadação de receita.

Reconhecem-se aqui, evidentemente, aquelas características que já há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

a) a tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam, na maioria das situações, como componentes negativas do lucro tributável do IRC e é isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;

b) se trata de tratar desfavoravelmente esses gastos que, pela sua natureza, são facilmente desviados do consumo privado para o empresarial;

c) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos, mas que continuam a evidenciar estruturas de consumo difíceis de compaginar com a saúde financeira das suas empresas;

d) modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;

e) materializar o reconhecimento de que não é fácil determinar a medida exata da componente de alguns desses gastos que corresponde a consumo privado.

As tributações autónomas ora em causa são, como tal, indubitavelmente entendidas pelo legislador como uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas, que o normal funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir ou que seriam mais onerosas ou trabalhosas para a administração tributária ou, até, eventualmente, para o contribuinte.

Este caráter antiabuso das tributações autónomas será não só coerente com a sua natureza “anti sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva.

Neste prisma, como bem refere a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral no processo 187/2013-T, as tributações autónomas em análise, terão então subjacente uma presunção de *empresarialidade parcial* das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).

Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da relação das despesas em questão com a atividade empresarial, optou por consagrar o regime atualmente vigente.

Esta presunção de *empresarialidade parcial*, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão decorrente do art.º 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária, o que se afigura conforme a uma adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas cuja relação com a atividade prosseguida poderá não ser, à partida, evidente, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.

Por seu lado, a própria Administração Tributária, caso o entenda e considere que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral do artigo 23.º/1 do CIRC, designadamente a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Face a tudo o que se vem de expor, consideramos que as tributações autónomas em crise integram o regime do IRC.

Aqui chegados debruçemo-nos sobre a questão de saber o que é dedutível à coleta resultante das tributações autónomas em IRC. A norma em crise é a do artigo 90.º do CIRS, sendo a alínea a) a que se aplica à liquidação feita pelo sujeito passivo (autoliquidação).

Era esta a redação do artigo resultante Lei n.º 3-B/2010 e vigente até 31.12.2013:

1 — A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;

(...)

2 — Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação internacional;

b) A relativa a benefícios fiscais;

c) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;

d) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 — (Revogado pela Lei n.º 3-B/2010-28/04, produzindo efeitos a partir de Janeiro de 2011, no que respeita ao regime simplificado - n.º 2 do art.º 92 da lei referida).

4 — Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 — *As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.*

6 — *Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.*

7 — *Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.*

8 — *Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.*

9 — *Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.*

10 — *A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.*

Não existe no CIRC outro artigo para além do art.º 90.º que se distinga o processo de liquidação das tributações autónomas do restante IRC. E, nestes termos, a liquidação de ambos - tributações autónomas e restante IRC - é única e tem o mesmo suporte legal.

As tributações autónomas não resultam de um processo distinto de liquidação do imposto.

Entendido que é serem as tributações autónomas (parte do) IRC, compreende-se que seja única a liquidação de IRC, incluindo a parte que provém das tributações autónomas.

Há uma liquidação de IRC única que comporta duas partes: a liquidação das tributações autónomas e a do restante IRC, cada uma com matéria coletável determinada de modo próprio e com taxas de tributação próprias, mas ambas liquidadas nos termos do art.º 90.º do CIRC. Havendo uma liquidação única, conclui-se que a parte da coleta que provém das tributações autónomas é parte integrante da coleta de IRC.

Ao contrário, não se encontra em qualquer outro artigo do CIRC a referência à liquidação das tributações autónomas como processo distinto. Aceitar que não se inclui a coleta das tributações autónomas no art.º 90.º do CIRC, seria aceitar que existe uma lacuna na lei e, sendo esta uma lei fiscal, não permite a integração. E assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira terá porventura errado, ao não permitir a dedução dos montantes relativos ao PEC que a Requerente tinha o direito de deduzir à coleta.

Aceitar que a liquidação das tributações autónomas está fora do art.º 90.º n.º 1 do CIRC e, portanto, afastar da sua coleta a dedutibilidade do PEC prevista na alínea c) do n.º 2, seria obrigar o contribuinte a pagar um imposto cuja liquidação se não faz nos termos da lei, contrariando o n.º 3 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa e o princípio da legalidade tributária que a Lei Geral Tributária, no seu art.º 8º, n.º 2, alínea a), estabelece.

Se a Autoridade Tributária e Aduaneira assumiu que a coleta das tributações autónomas se calculou fora do art.º 90.º do CIRC, deveria indicar com base em que norma de liquidação o fez.

Não havendo norma sobre liquidação das tributações autónomas separada, parece ter de aceitar-se que a coleta de IRC a engloba, incluindo-se no art.º 90º, n.º 1 do CIRC, sendo, portanto, dedutível o pagamento especial por conta referido na alínea c) do n.º 2.

Note-se, aliás, que nos números seguintes daquele artigo 90.º o legislador se preocupou em enunciar várias exceções e limites à regras da dedutibilidade do número 2. No número 4, quando prevê que *“apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC”*, o é revelador: compreende-se que assim, seja, porque é na coleta de IRC que se pretende deduzi-las, ou, no número 7, quando prescreve que *das deduções à coleta a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar*, de uma forma geral e sem distinguir a coleta resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma, *valor negativo*.

Em nenhuma delas - e seria este, indubitavelmente, o local certo – e em nenhuma outra norma se refere a qualquer limitação à dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta à parte da coleta de IRC que resulta das tributações autónomas, sendo, portanto, forçoso concluir que não quis fazê-lo.

Note-se, aliás, que, embora alterado o artigo 90.º com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC, o que aqui se disse não só perdura como, de um ponto de vista interpretativo, sai até reforçado, porquanto o legislador aditou algumas limitações e exceções às deduções à coleta previstas no número 2 e voltou a não se referir à parte da coleta que resulta da aplicação das taxas de tributação autónoma.

Verifica-se, porém, que o sistema informático não permite a dedução dos PEC à parte da coleta de IRC proveniente das tributações autónomas. O facto de as formas da determinação da matéria coletável e de as taxas das tributações autónomas de IRC serem estabelecidas separadamente e serem diferentes das do restante IRC não parece ser razão suficiente, nem ter suporte legal, para a solução informática existente.

Referências ao disposto no art.º 16.º do CIRC parecem nada acrescentar à resolução da questão em apreço.

Este artigo não contém os elementos que permitem desenhar a declaração modelo 22, escolher quais as linhas que nessa declaração figuram, nem a ordem pela qual devem ser apresentadas, nem como estão relacionadas as várias linhas, isto é, não permite fixar as fórmulas subjacentes ao preenchimento pelo contribuinte das células da declaração que a Autoridade Tributária e Aduaneira através dos seus serviços, nela criou.

Teríamos de procurar noutros artigos do CIRC tais elementos que permitissem desenhar o impresso e estabelecer os cálculos que levassem ao conhecimento da coleta do imposto.

Considerar que a liquidação das tributações autónomas está fora da coleta que se calcula pelo art.º 90.º n.º 1 do CIRC, é aceitar que tal entendimento estaria previsto noutro preceito legal e, como este não existe, a liquidação não pode deixar de ser efetuada no âmbito do art.º 90.º do CIRC.

Assim, terá de aceitar-se a dedução PEC à coleta de IRC, nela se incluindo necessariamente a parcela proveniente das tributações autónomas.

Apoiamo-nos, a esse propósito, no que foi decidido pelo Tribunal Arbitral constituído bem como na declaração de voto de vencida proferida no Processo 697/2014-T.

Aqui chegados, há que analisar a questão do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, introduzido pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2016 (Lei 7-A/2016, de 30 de Março).

Na verdade, foram aditados por esta Lei vários números ao artigo 88.º do CIRC, que se refere às tributações autónomas, entre eles o número 21, segundo o qual *“A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”*

E, no artigo 135.º, dispõe o legislador que *“a redação dada pela presente lei ao n.º 6 do artigo 51.º, ao n.º 15 do artigo 83.º, ao n.º 1 do artigo 84.º, aos números 20 e 21 do artigo 88.º e ao n.º 8 do artigo 117.º do Código do IRC tem natureza interpretativa.”*

A Administração Tributária entende que a nova redação do artigo 88.º impede a dedução, nos termos do artigo 90.º, dos pagamentos especiais por conta à coleta que resulte das tributações autónomas.

O que, no nosso entender, não é evidente. O artigo 90.º não foi alterado, continua a referir-se à coleta de IRC e, por tudo o que atrás se deixa dito, a coleta que resulta da aplicação das normas do artigo 88.º é coleta de IRC.

O que o número 21 do artigo 88.º proíbe é que, a esta coleta, se efetuem quaisquer deduções até ao momento em que, apurada a coleta global de IRC, se efetuam as deduções do artigo 90.º.

Aceita-se que o legislador quisesse, de facto, proibir que as deduções do artigo 90.º fossem efetuadas à parte da coleta de IRC que resulta das tributações autónomas, mas se assim era, deveria tê-lo dito claramente, no que teria andado melhor em alterar o artigo 90.º e não o artigo 88.º.

O que nos leva a concluir que, se o regime não era claro antes da publicação da Lei 7-A/2016, de 30 de Março, continua a não o ser.

Não nos cabe, porém, analisar aqui de forma mais aturada o regime que atualmente resulta do disposto no número 21 do artigo 88.º do CIRC.

Cabe-nos, isso sim, porque estão em causa liquidações de IRC dos exercícios de 2012 e 2013, analisar qual o efeito que aquele número e o carácter interpretativo que é atribuído pelo legislador à sua introdução em 2016 têm sobre os factos em apreço.

Vigora na codificação substantiva nacional um princípio de não retroatividade, que é constitucionalmente consagrado quanto à lei fiscal.

Acontece que uma lei interpretativa não é dita o artigo 13º, n.º 1, do Código Civil, retroativa.

Nos termos ali prescritos, para que uma lei nova – como é, no caso em apreço, o número 21 do artigo 88.º do CIRC - possa ser realmente interpretativa são necessários dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta. E é um facto que a decisão que se impõe a este Tribunal tem carácter controvertido.

Necessário é, porém, também que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei.

Pelo que se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adotar a solução que a lei nova vem consagrar, então esta é decididamente inovadora³.

Não basta, porém, que o legislador expressamente confira à lei nova caráter interpretativo para que ela se aplique à questão controvertida que surgira antes da entrada em vigor da lei nova putativamente interpretativa para que o julgador esteja obrigado a aplicá-la ao caso concreto.

É necessário que o julgador se sentisse habilitado, em face do texto antigo, a adotar a solução que a lei agora preconiza.

Norma interpretativa, portanto, é norma que não altera qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, vem tão só traduzir o seu significado.

Uma norma que altera o sentido, conteúdo ou o alcance da norma interpretada não estará a interpretar, antes a modificar a regra, criando nova norma, instituindo novos direitos, deveres e obrigações.

Sendo certo que até a norma interpretativa deve respeitar os direitos adquiridos sob a vigência da norma interpretada, particularmente em questões relativamente às quais a proibição de retroatividade está especialmente consagrada

³ Vejam-se, a esse propósito, os ensinamentos de Baptista Machado, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pp. 246 e ss.

na Constituição, como é o caso na lei fiscal, cuja retroatividade está proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

Neste contexto, a emissão pelo legislador de lei interpretativa, com efeitos retroativos, só é concebível quando sem qualquer dúvida se limite a simplesmente reproduzir (= produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance.

Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil conceção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. Interpretar uma norma é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito⁴.

No caso *sub judice*, por tudo o que se deixou já explicitado *supra*, entende-se que o texto da lei em vigor à data dos factos em crise não permitia que se concluísse que estava vedada a dedução dos pagamentos especiais por conta à parte da coleta de IRC que resultava das tributações autónomas.

Isto porque, como dissemos *supra*, o legislador em lado algum apontava para essa solução e, no artigo 90.º do CIRC, não distinguia, no que respeita às deduções possíveis à coleta de IRC, aquela que resultava das tributações autónomas da restante. E onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.

Aliás, como acima se deixou dito, entende-se que essa solução ainda não é, de forma suficientemente clara, a que resulta do número 21 do artigo 88.º do CIRC e que, portanto, a dúvida ainda se mantém.

O legislador, na verdade, no artigo 90.º, quanto à possibilidade das deduções lá prevista, continua a não distinguir, no que respeita às deduções possíveis à coleta de IRC, aquela que resultava das tributações autónomas da restante. Se é o que pretende fazer com o novo número 21 do artigo 88.º, a redação não é clara e o artigo está sistematicamente mal inserido. Podia e devia o legislador ter sido mais claro quanto às deduções que proíbe e à querela à qual pretendia colocar fim quanto declara que atribui caráter interpretativo a esta – entre outras – nova norma.

Entendemos, pois, que o número 21 do artigo 88.º do CIRC não tem caráter interpretativo no que respeita à questão em discussão, não se aplicando a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, nomeadamente, aos factos e liquidações *sub judice*.

Termos em que se conclui que os atos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2012 e 2013, na medida correspondente à não dedução de parte da coleta do IRC do Grupo Fiscal A... enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, o mesmo sucedendo com a decisão da reclamação graciosa, na parte em que não reconheceu essa ilegalidade.

Fica, pois, prejudicada a análise da questão suscitada pela Requerente quanto à alegada da eventual ilegalidade e consequente anulação da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua liquidação.

Dos juros indemnizatórios

Finalmente, tratemos do respeito ao pedido formulado pela Requerente de reembolso das quantias que aqui se julgaram já indevidamente (auto)liquidadas e pagas e do invocado direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre as quantias pagas em consequências das (auto)liquidações em crise.

⁴” Cf. Juarez Freitas, A Interpretação Sistemática do Direito, SP, Malheiros, 1995, p. 47.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».*

Embora o art.º 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».*

Ora, é pacífico que o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da

Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do art.º. 61.º, n.º 4 do CPPT.

Assim, o n.º 5 do art.º. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

Quanto aos juros, o regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. 2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”*

Ora, no caso em apreço, a ilegalidade das autoliquidações é totalmente imputável à AT, Requerida, face ao que foi *supra* dado como provado relativamente

à estrutura da declaração Modelo 22 do IRC no sistema informático da AT, organização que é, naturalmente, da total responsabilidade desta, que não permitia à Requerente efetuar a autoliquidação nos termos que aqui se jugaram serem os legais.

Por outro lado, também a manutenção da situação ilegal, i.e., a decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

Tendo resultado das autoliquidações em crise imposto a recuperar, deve entender-se que o pagamento está efetuado desde a data da apresentação de cada uma daquelas declarações.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde 1 de setembro de 2013 quanto a 53.911,36€, e desde 1 de Setembro de 2014, quanto a 70.815,83€, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde aquelas datas até integral pagamento.

6. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se julgar totalmente procedentes os pedidos principais da Requerente e, em consequência:

- anular, por ilegais, as autoliquidações em crise;
- condenar a Requerida a reembolsar a Requerente no montante 124.727,19€ e, ainda, a pagar-lhe juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, contados desde 1 de setembro de 2013 quanto a 53.911,36€, e desde 1 de Setembro de 2014, quanto a 70.815,83€, até efetivo e integral pagamento.



* * *

Fixa-se o valor do processo em 124.727,19€ (cento e vinte e quatro mil setecentos e vinte e sete mil euros e dezanove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em 3.060,00€ (três mil e sessenta euros), ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Junho de 2016,

Os Árbitros,

José Baeta de Queiroz

Eva Dias Costa

Filomena Oliveira

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.