

CAAD: Arbitragem Administrativa

Processo n.º: 825/2014-T

Tema: IRC - competência regulamentar do Governo; artigo n.º 43º EBF

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído em 02-03-2015 no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro, Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1. Relatório

1.1. Constituição do tribunal arbitral

A..., Lda., N.I.P.C..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ..., e B..., Lda., N.I.P.C..., com sede na Rua..., n.º..., ..., apresentaram pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**². O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em requerimento conjunto, invocando as Requerentes *coligação e cumulação de pedidos*.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 19-12-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-12-2014.

Nos termos do disposto nas normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, nº1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e notificou as partes dessa

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

² Nesta decisão também designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

designação em 10-02-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 02-03-2015.

1.2. O pedido do Requerente

O pedido formulado no Requerimento Inicial³ compreende:

- (i) Relativamente à Requerente A..., Lda., a anulação da liquidação de 06-10-2014 de IRC n.º 2014..., relativa ao exercício de 2010, com o valor a pagar de € 5.039,19 e da correspondente compensação n.º 2014..., datada de 08-10-2014;
- (ii) Relativamente à Requerente B..., Lda., a anulação da liquidação de 20-10-2014 de IRC n.º 2014..., relativa ao exercício de 2010, com o valor a pagar de € 4.985,18 e da correspondente compensação n.º 2014 ... datada de 29-10-2014;
- (iii) A restituição a ambas das quantias pagas a título de imposto, acrescidas de juros até efetivo e integral reembolso.

Sustentam que as liquidações sofrem de ilegalidade:

- (i) Por ter sido aplicada naqueles atos a Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro, habilitada para o efeito pela norma do n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março, que padece de inconstitucionalidade orgânica, por violação das normas dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, na interpretação que dela foi feita; ou, noutra linha de raciocínio,
- (ii) Por existir “conflito hierárquico de normas” entre a citada norma do DL 55/2008 e a Portaria 170/2002, *i.e.*, temos a “portaria de regulamentação a contrariar frontalmente [d]o Decreto-Lei que visa regulamentar”.

1.3. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu sustentando “a legalidade e a constitucionalidade das liquidações” e defendeu a improcedência do pedido, entendendo

que a Portaria 170/2002 não exclui ou derroga o benefício pretendido pelas Requerentes, mas apenas não o regulamenta e que nem o n.º 2 do artigo 8.º do DL 55/2008, nem a Portaria para a qual remete, constituem normas inovadoras que extingam um benefício fiscal criado pela lei.⁴, não estando consequentemente sujeitas ao juízo de constitucionalidade nos termos em que as Requerentes pretendem.

1.4. Instrução do processo e alegações

A AT e a Requerente não requereram a produção de qualquer prova para além da documental que trouxeram aos autos. As partes não consideraram necessária a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e prescindiram de fazer alegações.

1.5. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há pois nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

2. Decisão

2.1. Matéria de facto

2.1.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

³ Nesta peça também designado por “RI”.

⁴ *Maxime* 68º e 72º da Resposta da AT.

- A. A Requerente A..., Lda., foi notificada da liquidação de 06-10-2014 de IRC n.º 2014..., relativa ao exercício de 2010, com o valor a pagar de € 5.039,19 e da correspondente demonstração de acerto de contas com compensação n.º 2014..., datada de 08-10-2014, resultando o imposto a pagar no valor de € 4.844,06, com data limite de pagamento em 05-12-2014 (1º RI⁵, docs. 1 e 2).
- B. A Requerente B..., Lda., foi notificada da liquidação de 20-10-2014 de IRC n.º 2014 ..., relativa ao exercício de 2010, com o valor a pagar de € 4.985,18 e da correspondente demonstração de acerto de contas com compensação n.º 2014 ... datada de 29-10-2014 resultando o imposto a pagar no valor de € 4.791,56, com data limite de pagamento em 29/12/2014 (1º RI, docs. 3 e 4).
- C. As liquidações referidas em A. e em B. estão fundamentadas nas conclusões constantes dos relatórios de inspeção tributária (2º e 3º RI, docs. 6 e 8 e PA1⁶, p. 47 e PA2, p. 43).
- D. E. No relatório da inspeção tributária feita à Requerente A..., Lda. pode ler-se, para além de tudo o mais que dele consta, a seguinte fundamentação de facto e de direito (PA2, pp. 23-29):
- a. *O sujeito passivo coletado pelo CAE 1111 “Cerealicultura”, dedica-se à produção e milho.*
 - b. *Ao proceder-se à análise do modelo 22 do IRC, enviada pelo contribuinte com referência ao ano de 2010, verificou-se que o mesmo assinalou o campo 5 do quadro 03.4 e o campo 245 do quadro 8.1, em consequência do que usufruiu, em IRC, da taxa reduzida de 10% ao abrigo do artigo 43º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo beneficiado do incentivo à interioridade.*
De facto, o artigo 43º nº 1 previa que: “Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas “áreas beneficiárias”, são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

⁵ Utiliza-se a sigla “R.I.” para designar o requerimento inicial apresentado pelo Requerente.

(...)

c. *Porém, é preciso atender, também, ao disposto no nº 7, do mesmo artigo 43º, o qual determinava que: “A definição dos critérios (...) bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças”.*

A portaria em causa é a nº 170/2002, de 28 de Fevereiro, que dispõe no seu artigo 2º que “Podem beneficiar dos incentivos mencionados (...) todas as atividades económicas, com exceção das seguintes: Agricultura e pesca, identificados, respetivamente, nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas – CAE (...)”.

d. *Acontece que a “A..., Lda.” Desenvolve uma atividade agrícola constante da secção A do CAE (CAE principal 01111 – Cerealicultura), logo não reúne os requisitos legalmente exigidos para usufruir do benefício à interioridade.*

e. *Assim sendo, em sede de IRC, relativamente ao ano de 2010, impõe a correção à coleta no montante de €4.291,481 (...).*

E. No relatório de inspeção tributária feita à Requerente B..., Lda. pode ler-se para além de tudo o mais que dele consta, a seguinte fundamentação de facto e de direito (PA1, pp. 23-29):

a. *O sujeito passivo coletado pelo CAE 1111 “Cerealicultura”, dedica-se à produção e milho.*

b. *Ao proceder-se à análise do modelo 22 do IRC, enviada pelo contribuinte com referência ao ano de 2010, verificou-se que o mesmo assinalou o campo 5 do quadro 03.4 e o campo 245 do quadro 8.1, em consequência do que usufruiu, em IRC, da taxa reduzida de 10% ao abrigo do artigo 43º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo beneficiado do incentivo à interioridade.*

⁶ Utiliza-se a sigla “PA” para designar o processo administrativo, correspondendo “PA1” e “PA2” aos ficheiros com essas designações.

De facto, o artigo 43º nº 1 previa que: “Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas “áreas beneficiárias”, são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

(...)

- c. Porém, é preciso atender, também, ao disposto no nº 7, do mesmo artigo 43º, o qual determinava que: “A definição dos critérios (...) bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças”.*

A portaria em causa é a nº 170/2002, de 28 de Fevereiro, que dispõe no seu artigo 2º que “Podem beneficiar dos incentivos mencionados (...) todas as atividades económicas, com exceção das seguintes: Agricultura e pesca, identificados, respetivamente, nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas – CAE (...)”.

- d. Acontece que a “B..., Lda.” Desenvolve uma atividade agrícola constante da secção A do CAE (CAE principal 01111 – Cerealicultura), logo não reúne os requisitos legalmente exigidos para usufruir do benefício à interioridade.*
- e. Assim sendo, em sede de IRC, relativamente ao ano de 2010, impõe a correção à coleta no montante de €4.245,01 (...).*

2.1.2. Factos que se consideram não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

2.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do tribunal assentou na prova documental constante dos autos, devidamente identificada⁷.

2.2. Matéria de direito

Na forma como o Tribunal Arbitral vê o problema, à luz do pedido e da causa de pedir, a questão principal a resolver consiste em saber se a norma do artigo 2º-a) da Portaria 170/2002 é aplicável no âmbito dos benefícios à interioridade estabelecidos pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais⁸ no seu artigo 43º⁹. Se a resposta for afirmativa e os sujeitos passivos que prossigam atividade económica do setor agrícola estiverem efetivamente excluídos do âmbito de aplicação daqueles benefícios, importa averiguar a conformidade com a Constituição da norma do artigo 8.º-2 do DL 55/2008, que convoca a Portaria 170/2002 a regulamentar a matéria, por essa questão ter sido expressamente suscitada pelas Requerentes.

Importa fazer uma visita à disciplina das fontes de direito e afirmar que na complexidade do sistema jurídico moderno, o órgão titular do poder executivo tem frequentemente necessidade de tornar exequíveis as disposições legais, em sentido formal, e fá-lo através de normas regulamentares que fazem o diálogo com as situações concretas e a conexão com os órgãos da administração e com a própria organização do Estado. Esses comandos que são materialmente leis, são emanados no exercício do poder regulamentar do Governo que tem a característica de ser exercido “em obediência às leis existentes mas não se confunde com estas.”; mais do que isso, estas normas regulamentares têm um caráter subordinado, pois existem para a “boa execução das leis”¹⁰.

Aqueles princípios afirmados pela teoria geral do direito, têm concretização expressa na CRP que no seu artigo 112º-7 traça a disciplina do relacionamento entre fontes legislativas e regulamentos, exigindo a subordinação das normas regulamentares às normas legislativas. A ideia de subordinação é afirmada pela necessidade de identificação no diploma regulamentar das leis em cujo espetro se circunscrevem.

A este propósito há que ter presente que da norma constitucional em análise resulta “escala de vinculação da atividade regulamentar”, *i.e.* a liberdade de determinação do conteúdo das normas regulamentares varia consoante a matéria em causa, dentro do quadro constitucional, se compreenda na reserva de lei, na reserva relativa ou em temas de

⁷ Referenciação entre parenteses em 2.1.1

⁸ Utiliza-se também o acrónimo “EBF” para designar o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁹ Corresponde afinal ao “conflito hierárquico de normas” que as Requerentes invocaram.

¹⁰ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO – *O Direito – Introdução e Teoria Geral*. 3ª ed., Lisboa: FCG, 1983.

competência concorrente entre a Assembleia da República e o Governo. A escala definida nestes termos determina que nos casos em que a Constituição preveja que só através de lei da Assembleia da República, ou por sua delegação, possa regular-se determinada matéria, há para o poder regulamentar, “reserva legal material”, só sendo admissíveis regulamentos estritamente executivos e instrumentais¹¹. Sabendo-se que no caso dos autos se está no âmbito da competência reservada da Assembleia da República, ainda que relativa (165º-1-i), as normas regulamentares sob análise estarão certamente neste tipo de regulamento.

Importa ainda afirmar que “constitui princípio geral do nosso ordenamento jurídico que, quando uma norma suportar uma interpretação conforme à Constituição e outra desconforme, se deve fazer aquela que se compatibilizar com os preceitos constitucionais.”¹². Trata-se afinal de “aflorescimento do princípio da redução dos atos inválidos e consagração da prevalência de um princípio de interpretação das normas – tanto quanto possível – em conformidade com a Constituição”¹³.

Vejamos agora o direito genericamente aplicável às situações dos autos.

Na redação resultante da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, o artigo 43º do EBF^{14, 15}, estabeleceu:

Artigo 43.º Benefícios fiscais relativos à interioridade

1 - Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

¹¹ J.J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa anotada*. Vol. II. 4ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp.75-76.

¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-04-2003, processo 01837/02, relatado por ANTÓNIO MADUREIRA, disponível em www.dgsi.pt.

¹³ CARLOS LOPES DO REGO – *Os recursos de fiscalização concreta na lei e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 285-307.

¹⁴ O Estatuto dos Benefícios Fiscais foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho de 1989. A redação citada do artigo 43.º resulta da alteração feita pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho. Antes da renuneração feita por este diploma, estes benefícios encontravam-se regulados no antigo artigo 39º-B, com a mesma epígrafe. O artigo 39.º-B por sua vez, havia sido introduzido pelo artigo 83º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007).

¹⁵ Este artigo 43º do EBF foi entretanto revogado pelo artigo 146.º-1 da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012).

a) É reduzida a 15 % a taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do despectivo Código, para as entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias;

b) No caso de instalação de novas entidades, cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa referida no número anterior é reduzida a 10 % durante os primeiros cinco exercícios de atividade;

c) As reintegrações e amortizações relativas a despesas de investimentos até € 500.000, com exclusão das respeitantes à aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros, dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a sua atividade principal nas áreas beneficiárias podem ser deduzidas, para efeitos da determinação do lucro tributável, com a majoração de 30 %;

d) Os encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho, por tempo indeterminado, nas áreas beneficiárias são deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável, com uma majoração de 50 %, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais, nos termos do artigo 58.º do Código do IRC;

e) Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício nos termos do Código do IRC são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores.

2 - São condições para usufruir dos benefícios fiscais previstos no número anterior:

a) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação;

b) Terem situação tributária regularizada;

c) Não terem salários em atraso;

d) Não resultarem de cisão efetuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

3 - Ficam isentas do pagamento de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições seguintes:

a) Por jovens, com idade compreendida entre os 18 e os 35 anos, de prédio ou fração autónoma de prédio urbano situado nas áreas beneficiárias, destinado exclusivamente a primeira habitação própria e permanente, desde que o valor sobre o qual incidiria o imposto não ultrapasse os valores máximos de habitação a custos controlados, acrescidos de 50 %;

b) De prédios ou frações autónomas de prédios urbanos, desde que situados nas áreas beneficiárias e afetos duradouramente à atividade das empresas.

4 - As isenções previstas no número anterior só se verificam se as aquisições forem devidamente participadas ao serviço de finanças da área onde estiverem situados os imóveis a adquirir, mediante declaração de que conste não ter o declarante aproveitado anteriormente de idêntico benefício.

5 - As isenções previstas no n.º 3 ficam dependentes de autorização do órgão deliberativo do respectivo município.

6 - Para efeitos do presente artigo, as áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

7 - A definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

8 - Os benefícios fiscais previstos no presente artigo não são cumulativos com outros benefícios de idêntica natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável.

Pode-se desde já reter que pelas normas deste artigo são concedidos benefícios fiscais às empresas que exerçam, diretamente e a título principal atividade económica de natureza agrícola, nas áreas do interior (n.º 1). É também claro que, no que aqui importa, esse benefício consiste na redução da taxa de IRC para 15 % (n.º 1-a) ou para 10 % durante os primeiros cinco exercícios de atividade no caso de instalação de novas entidades (n.º 1-b).

Foram fixadas desde logo *condições* para a atribuição dos benefícios (n.º 2), designadamente (i) que a determinação do lucro tributável fosse efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação; (ii) as empresas em causa terem a sua situação tributária regularizada; (iii) não terem salários em atraso; (iv) e não resultarem de cisão efetuada nos últimos dois anos anteriores.

Mas nem todos os elementos necessários à efetiva verificação dos benefícios ficaram desde logo determinados; o EBF deixou a definição dos critérios de delimitação e a determinação geográfica das áreas beneficiárias a cargo de portaria do Ministro das Finanças. Não deixou porém de fixar as linhas orientadoras daqueles critérios.

O EBF atribuiu ainda capacidade ao Ministro das Finanças para emanar as normas *regulamentares* necessárias à *boa execução das normas* que constituem os benefícios fiscais relativos à interioridade.

Numa primeira análise que fosse feita na data de entrada em vigor do EBF dir-se-ia que para que as empresas contribuintes, que exercessem diretamente e a título principal uma atividade económica de natureza agrícola, pudessem usufruir dos benefícios fiscais à interioridade, bastaria que cumprissem com as *condições* fixadas e que a sua atividade fosse exercida em área do interior que viesse a ser considerada “área beneficiária”. Haveria apenas que aguardar pela determinação das chamadas “áreas beneficiárias”, que o Ministro das Finanças haveria de fazer, por lhe ter sido conferido poder regulamentar para o efeito, poder esse estendido á emanação de por meras normas de execução.

Entretanto o DL 55/2008 de 26 de março introduziu na ordem jurídica as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade. Para isso respaldou-se no n.º 7 do artigo 39.º-B, renumerado como 43º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, nos seguintes termos:

Artigo 1.º - Objeto

O presente decreto-lei visa estabelecer as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, ao abrigo

do n.º 7 do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

Este diploma, para além de reafirmar múltiplas obrigações impostas às empresas nos diplomas que disciplinam a sua atividade¹⁶ ou já previstas nas normas do artigo 39ºB/43º do EBF¹⁷, introduziu normas regulamentares no sentido de:

- (i) Atribuir competências às estruturas responsáveis pela concessão e fiscalização dos incentivos (3º);
- (ii) Esclarecer o conceito de localização da atividade principal (2º-2);
- (iii) Estabelecer as consequências do cumprimento das obrigações de informação e registo (5º-1);
- (iv) Fixar os critérios de determinação das áreas beneficiárias (7º);
- (v) Determinar as áreas territoriais beneficiárias para os factos verificados em 2007 e 2008 (6º-1);
- (vi) Estabelecer o método de determinação das áreas territoriais beneficiárias para os anos subsequentes (6º-2).

O DL 55/2008 estabeleceu ainda as seguintes “disposições finais e transitórias”:

Artigo 8.º Disposições comunitárias

1 - As disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa, nomeadamente no que se refere à sua aplicação às diferentes atividades económicas, serão objeto de portaria conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social.

2 - Às medidas de incentivo regulamentadas pelo presente decreto-lei são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, até à aprovação da portaria referida no número anterior.

¹⁶ Tais como encontrarem-se legalmente constituídas, disporem de contabilidade organizada e cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua atividade.

¹⁷ Tais como encontrarem-se em situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social, e situarem a sua atividade principal nas áreas beneficiárias.

Veja-se então a Portaria 170/2002. Este diploma visou fixar regras relativamente aos incentivos previstos, no que nos interessa¹⁸, nos artigos 7.º a 11.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro^{19, 20}, que eram, em sùmula e no que vem ao caso, a aplicação da taxa reduzida de IRC, nos termos seguintes:

Artigo 7.º

1 — É reduzida a 25% a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), previsto no n.º1 do artigo 69.º do respetivo Código, para as entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias.

2 — É reduzida a 15% a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) para os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de tributação, cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias.

3 — São condições para usufruir dos benefícios previstos nos números anteriores:

a) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recursos a métodos diretos de avaliação ou de acordo com as regras aplicáveis ao regime simplificado de tributação;

b) Terem situação tributária regularizada;

c) Não terem salários em atraso;

d) As declarações de rendimentos serem assinadas por técnico oficial de contas;

e) Não resultarem de cisão efetuada a partir da data de publicação da presente lei.

4 — Considera-se que a actividade principal é exercida nas zonas beneficiárias quando os sujeitos passivos tenham a sua sede ou direção efetiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respetiva massa salarial.

¹⁸ As mesmas regras são também aplicáveis aos incentivos previstos na Portaria n.º 56/2002, que cria fatores de majoração do crédito fiscal ao investimento baseados, designadamente na interioridade.

¹⁹ Estabelece medidas de combate à desertificação humana e incentivadoras da recuperação acelerada das zonas do interior. É também designada nesta peça pela forma abreviada “Lei 171/99”

²⁰ Com a redação introduzida pelo artigo 54º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2001).

É desde já possível afirmar, como primeira conclusão que a Portaria 170/2002 visou um objetivo específico que era o de regulamentar os benefícios instituídos pela Lei 171/99. Embora os benefícios tenham contornos semelhantes, é inequívoco que a *occasio legis* é outra e que o EBF sentiu a necessidade de subordinar as novas medidas a quadro diferente pois identificou desde logo as atividades elegíveis - atividades económicas de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços – e fixou as linhas orientadoras dos critérios de delimitação que não passam já exclusivamente pela interioridade mas que devem atender, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais. De forma diversa daquela que o EBF utilizou mais tarde, a Lei 171/99, certamente ciente da inexecutabilidade imediata dos seus comandos, conferiu competência regulamentar a exercer no prazo de 60 dias, não só ao Ministro das Finanças mas também conjuntamente ao Ministro do Planeamento, nos seguintes termos:

Artigo 1.º

1 — A presente lei estabelece medidas de combate à desertificação humana e incentivadoras da recuperação acelerada das zonas do interior.

2 — Compete aos Ministros do Planeamento e das Finanças regular por portaria, no prazo de 60 dias, os critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior.

Veja-se agora como é que a Portaria 170/2002 regulamentou a Lei 171/99, na parte que nos interessa.

1º Objeto

O presente diploma visa fixar as regras necessárias ao integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos previstos na Portaria n.º 56/2002, de 14 de Janeiro, e nos artigos 7.º a 11.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, com a redação introduzida pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro.

2.º Âmbito

Podem beneficiar dos incentivos mencionados no número anterior todas as atividades económicas, com exceção das seguintes:

a) Agricultura e pesca, identificadas, respetivamente, nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas — CAE, revista pelo Decreto-Lei n.º 182/93, de 14 de Maio;

b) Indústria carbonífera (grupos 101, 102, 103 e 231 da CAE), relativamente aos incentivos previstos nos artigos 8.º, 9.º e 10.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, e na Portaria n.º 56/2002, de 14 de Janeiro;

c) Transportes (divisões 60, 61 e 62 da CAE), no que se refere aos incentivos previstos no artigo 7.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro.

Traçou-se já o quadro de análise – a disciplina constitucional dos regulamentos e o princípio da interpretação conforme à Constituição – veja-se se é possível apurar sentido das normas no ambiente constitucional. Em caso afirmativo há que ver se as liquidações são legais face a esse sentido. Em caso de resposta negativa haverá que averiguar da constitucionalidade das normas, na interpretação que dela fez a AT.

Debrucemo-nos sobre a Portaria 170/2002.

Uma simples leitura da norma que constituiu o fundamento das liquidações, deixa logo dúvidas quanto à sua atualidade para determinar em 2010, as atividades económicas elegíveis pois reporta-se à denominada CAE Rev. 2, que até à introdução do artigo 39º-B/43º do EBF em 29-12-2006, havia já sido alterada pela CAE-Rev.2.1, a coberto do Decreto-Lei n.º 197/2003, de 27 de Agosto. Embora tal fator não seja decisivo deixa antever o carácter temporalmente restrito da norma.

Mas o elemento decisivo é outro; o artigo 112º-7 da CRP obriga a que os diplomas regulamentares estritamente executivos e instrumentais, como são aqueles que complementam as leis tributárias, identifiquem expressamente as leis que visem regulamentar. A Portaria 170/2002 até cumpre com o requisito constitucional e indica a norma habilitante, só que esta é tão-só a Lei n.º 171/99 e não o EBF. Não parece assim possível que esta portaria regule diretamente a norma do EBF. Veja-se como entendê-la.

O diploma que regulamenta o artigo 43º do EBF é afinal o DL 55/2008 e este, cumprindo com a disposição constitucional citada indica expressamente a sua norma habilitante, no

seu artigo 1º. Este diploma cumpriu a sua função regulamentar criando as normas de execução necessárias à aplicação dos benefícios instituídos pelo EBF. Não obstante, através de norma transitória (artigo 8º-2) pretendeu que às medidas de incentivo criadas pelo artigo 43º EBF fossem aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro.

Importa perceber que efeito pretendeu promover na ordem jurídica com esta norma. Podem-se encontrar várias respostas e de entre elas as mais evidentes serão (i) pretendeu repriminar a Portaria 170/2002 e torná-la aplicável ao incentivo constante do artigo 43º EBF, derrogando o benefício para determinadas atividades; (ii) pretendeu incorporar materialmente na sua estrutura normativa normas regulamentares que constavam da portaria e que haviam regulado situação idêntica no passado, preenchendo algumas falhas que considerava ter no seu próprio plano regulamentar. Note-se que usou esta mesma técnica para definir as áreas territoriais beneficiárias para os factos verificados em 2007 e 2008, importando a identificação feita na Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro (artigo 6º-1).

Perguntar-se-á então qual o sentido útil desta incorporação. O confronto dos dois regimes regulamentares responderá a essa pergunta; incorpora todas as regras regulamentares que esteja habilitada a tratar em matérias para as quais não tenha fixado disciplina própria. Não cabe aqui fazer essa análise exaustiva mas aponte-se que estão nesta circunstância a definição da *criação líquida de postos de trabalho* e de *posto de trabalho ligado à realização de um investimento* (artigo 3º). Todas as outras disposições estão expressamente ligadas a determinadas normas habilitantes identificadas expressamente. Repare-se que em quase todos os artigos se repete que “para a concessão dos incentivos previstos no artigo (...) da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro (...)”. O mesmo é aliás feito para a norma do artigo 2ª que começa por afirmar a sua aplicação aos “incentivos mencionados no número anterior” que são afinal e tão-só “os previstos na Portaria n.º 56/2002, de 14 de Janeiro, e nos artigos 7.º a 11.º da Lei n.º 171/99.

Não restam dúvidas quanto à interpretação que deve ser adotada para a norma do artigo 8º-2 do DL 55/2008; este pretendeu incorporar materialmente na sua estrutura normativa normas regulamentares que constavam da portaria e que haviam regulado situação idêntica no passado, preenchendo algumas falhas que considerava ter no seu próprio plano.

Se fosse de outro modo, o DL 55/2008 estaria a criar uma portaria formalmente desconforme com os preceitos constitucionais pois ela não identifica entre as suas normas habilitantes, nem o EBF, nem o DL 55/2008, como exigiria o artigo 112º-7 CRP.

Assim sendo importa afirmar inequivocamente que o artigo 43º tem efetivamente um diploma regulamentar que é o DL 55/2008 mas não tem qualquer fundamento afirmar, como faz a AT que a *portaria em causa é a nº 170/2002, de 28 de Fevereiro*. Ao fundamentar as liquidações no artigo 2º da Portaria citada, a AT errou na determinação da norma aplicável violou a lei e tornou aqueles atos tributários ilegais.

Fica assim prejudicado o conhecimento da inconstitucionalidade suscitada.

2.3. O pedido de reembolso das quantias pagas

Os Requerentes peticionam também que a AT lhes reembolse o valor liquidado adicionalmente e pago relativamente às liquidações impugnadas.

Nos termos da norma do artigo 100º da LGT “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”. Parece claro que assiste ao contribuinte o direito a serem-lhe restituídas as importâncias que tenha pago, relativas a liquidações feridas de ilegalidade, de modo a que o seu património seja reconstituído no quantitativo que tinha no momento antecedente a esse pagamento.

Importa contudo avaliar se este Tribunal Arbitral goza de competência para lhe reconhecer esse direito ou para condenar a AT nesse sentido. Para isso importa ter presente que (i) com o RJAT se pretendeu reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos (preâmbulo do decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro); (ii) o carácter imperativo das decisões arbitrais para a AT tem a extensão dos exatos termos dessas mesmas decisões (24º-1 RJAT); (iii) a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência do pedido (que pode ser total ou parcial) (100º LGT).

O primeiro elemento interpretativo citado impede que se conceba qualquer sistema que impeça ou dificulte que a decisão arbitral de atingir o seu objetivo, que é a definição do

direito no caso concreto. A tutela dos direitos dos sujeitos passivos não se basta com menos, *i.e.*, da decisão devem resultar todas as consequências necessárias para que se obtenha a legalidade. Não se pode conceber que declarada a ilegalidade do ato tributário o sujeito passivo tivesse ainda que recorrer a outra instância para ver declarado o seu direito à reconstituição da situação.

Por outro lado, o segundo elemento leva a considerar que sendo as decisões arbitrais imperativas para a AT nos seus exatos termos (24º-1 RJAT), isso significa que estas devem conter todos os elementos necessários a que a AT possa com toda a exatidão, repor a legalidade e para isso é indispensável que decisão contenha os precisos limites e termos em que julga.

O terceiro elemento ilustra afinal esta necessidade de exatidão ou precisão da decisão. Ao afirmar que a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência, a lei (100º LGT) cria um nexo de dependência entre a decisão e a obrigação de reconstituição. A reconstituição é feita na medida em que a pretensão seja julgada procedente. Não há reconstituição sem procedência e a medida da precedência define a medida da reconstituição. A necessidade desta precisão é claríssima nos casos de procedência parcial. Quando ocorra a procedência parcelar como deve comportar-se a AT? A resposta só pode ser uma – nos exatos termos e limites em que foi proferida a decisão, quer seja judicial ou arbitral.

Do exposto resulta que a decisão sobre a reconstituição deve ser tomada pelo tribunal arbitral quando lhe for pedida a apreciação da questão.

Os Requerentes têm direito à reconstituição plena da situação que existiria se não tivessem sido feitas as liquidações, pelo que devem ser reembolsados do valor que tenham pago.

2.4. Os juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda que a restituição do imposto pela AT seja acrescida de juros indemnizatórios.

Levantam-se aqui as questões de competência dos tribunais arbitrais para decidir sobre este tema, que se apreciaram no ponto anterior. A questão é a mesma e a solução também. Este Tribunal Arbitral considera-se competente pelas razões invocadas, para decidir nesta matéria.

Nos termos do artigo 43º-1 LGT quando haja pagamento indevido da prestação tributária resultante de erro imputável aos serviços da AT, o contribuinte tem direito a juros indemnizatórios. No mesmo sentido a norma do artigo 100º LGT prevê o pagamento dos mesmos juros como meio para se obter a pretendida reconstituição da situação.

No caso concreto e relativamente às quantias adicionais que as Requerentes tenham pago são-lhes devidos juros indemnizatórios, contados à taxa legal, sobre o valor de cada uma das três prestações, no montante de 7.131,90 € desde a data em que cada uma foi satisfeita respetivamente em 04-08-2014, 29-08-2014 e 19-11-2014. Em qualquer dos casos os juros serão contados até ao reembolso integral da quantia devida.

3. Decisão arbitral

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência:

- I. Declarar a ilegalidade da liquidação de IRC feita à Requerente A..., Lda., relativa ao exercício de 2010;
- II. Declarar a ilegalidade da liquidação de IRC feita à Requerente B..., Lda., relativa ao exercício de 2010;
- III. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso às Requerentes do valor que tenham satisfeito em função das liquidações adicionais;
- IV. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento às Requerentes de juros indemnizatórios á taxa legal, contados desde a data em que tenham efetuado o pagamento das liquidações adicionais até ao reembolso integral das quantias a restituir nos termos do número anterior desta decisão, calculados sobre esse valor.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 9.635,62.

Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC).

Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é inteiramente da Autoridade Tributária e Aduaneira, enquanto parte vencida.

Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 21 de Setembro de 2015

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)