

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 326/2016-T

Tema: IRC – tributações autónomas – dedutibilidade do SIFIDE e de PECs.

Decisão Arbitral

I. Relatório

No dia 15-06-2016, a sociedade “A..., S. A.”, NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01-07-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 16-08-2016.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 31-08-2016, tendo-se seguido os pertinentes trâmites legais.

II. Posições das Partes

a) O pedido da Requerente e respetivos fundamentos

São objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral *(i)* o ato de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal B... relativo ao exercício de 2014, na medida correspondente à não dedução à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do benefício fiscal apurado no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”) e do PEC, o que originou um montante de imposto indevidamente liquidado de € 56.919,79, *(ii)* o despacho de 23 de Dezembro de 2015 do Diretor de Finanças de ... que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente em 4 de Novembro de 2015 e *(iii)* o indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado em 22 de Janeiro de 2016 pela Requerente em reação ao indeferimento expresso da reclamação graciosa. A título subsidiário a Requerente pede que seja declarada a ilegalidade das tributações autónomas por inteiro por ausência de base legal para a sua efetivação. Em qualquer dos casos, a Requerente peticiona o reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

No dia 25 de Maio de 2015, a requerente entregou a declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2014 do respetivo grupo fiscal, tendo apurado um montante de tributações autónomas em IRC de € 56.919,79 (cfr. Docs. n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

Ao entregar a referida declaração, a Requerente foi confrontada com o facto de o sistema informático da AT não permitir a inscrição do valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC deduzido dos montantes do benefício fiscal reconhecido às empresas do grupo fiscal em causa ao abrigo do SIFIDE e dos montantes de PEC acumulados dentro do grupo.

O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2014 ascendia a € 161.658,57 (cf. certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE junto como doc. n.º 5 com o pedido de pronúncia arbitral).

Quanto ao PEC, o montante acumulado por deduzir à coleta do IRC ascendia em 2014 a € 23.507,22 (cf. certificação e comprovativo dos PEC efetuados retirado diretamente do portal das finanças juntos como Docs. n.ºs 6 e 7 com o pedido de pronúncia arbitral).

Em suma, o Grupo Fiscal dispunha de créditos de IRC e do PEC para abater à respetiva coleta, em montante superior ao da coleta das tributações autónomas em IRC do exercício de 2014 (que ascendeu a € 56.919,79), mas não conseguiu proceder ao abate porque tal não lhe foi permitido pelo sistema informático da AT.

O IRC não foi apurado através de métodos indiretos, mas sim a partir da apresentação da declaração modelo 22.

A empresa integrante do grupo fiscal na origem do SIFIDE não era então, nem é atualmente, entidade devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições (cfr. certidões juntas como Doc. n.º 9 com o pedido de pronúncia arbitral).

A questão que a Requerente coloca a este Tribunal é, portanto, a de saber se tem, ou não, o Grupo Fiscal B... o direito de proceder à dedução - também, à coleta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma - dos referidos SIFIDE e PEC.

A favor da possibilidade de dedução, a Requerente apresenta os seguintes argumentos:

A jurisprudência tem entendido, de modo praticamente unânime, que a coleta de IRC prevista no (em vigor até 2013) artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a coleta das tributações autónomas em IRC, pelo que se deverá entender que a coleta do IRC prevista no artigo 90.º, n.ºs 1 e 2,

alíneas b) e c) do CIRC, na redação em vigor em 2013, abrange também a coleta das tributações autónomas em IRC.

Dessa forma, a negação da dedução do SIFIDE ou do PEC à coleta em IRC das tributações autónomas viola as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014, alíneas c) e d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRC).

A Requerente cita ainda inúmera jurisprudência no sentido de o SIFIDE ser dedutível à coleta das tributações autónomas e alega que não há razão para concluir que o raciocínio e racional da decisão no processo n.º 769/2014-T (e jurisprudência que se lhe seguiu) só se aplicaria ao SIFIDE, e não também a outros créditos por benefícios fiscais ou a outras deduções à coleta do IRC.

Com efeito, mesmo que a previsão do crédito de imposto se expresse em termos de “dedução à coleta do IRC”, por oposição a “dedução ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC”, o resultado prático final é o mesmo, porquanto o montante apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC outro não é senão o IRC.

Da análise das diversas decisões arbitrais proferidas a propósito desta matéria (por exemplo, processos n.º 80/2014-T e n.º 187/2013-T), a Requerente retira, sumariamente, as seguintes conclusões:

- a) As tributações autónomas relativas a encargos com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo, bónus de gestores e indemnizações a gestores por cessação de funções são IRC;
- b) Essas tributações tributam ainda o rendimento, por serem um substituto da medida alternativa de aumentar o rendimento tributável via indedutibilidade da despesa ou encargo sobre que incide a tributação autónoma (cfr. em especial processos n.ºs 80/2014-T e 187/2013-T);
- c) Por serem IRC, deve-se-lhes aplicar a norma dirigida à coleta (imposto apurado) do IRC constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC;

- d) Extraíndo uma regra mais geral, como faz a decisão proferida no processo n.º 59/2014-T, “*as tributações autónomas de que são sujeitos passivos pessoas coletivas são consideradas IRC, pelo que lhes serão aplicáveis as normas do CIRC que não contendam com a sua especial forma de incidência e taxas aplicáveis.*”
- e) Aplica-se-lhes, pois, igualmente, a norma dirigida à coleta do IRC contante das alíneas c) e d) (até 2013, alíneas b) e c)) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, por não se vislumbrar obstáculo a tanto na “sua especial forma de incidência e taxas aplicáveis”.

b) Posição da Requerida

A AT entende que a integração das tributações autónomas no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de obedecerem a regras diferentes. E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria coletável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.

Ou seja, não há uma liquidação única de IRC, mas antes dois apuramentos; isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efetuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respetivas matérias coletáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.

Em concreto quanto à dedução do SIFIDE, entende a AT que, tratando-se de um benefício ao investimento, constitui um prémio cuja amplitude varia com a rendibilidade dos investimentos, pois quanto mais elevado foi o lucro/matéria coletável do IRC maior será a capacidade para efetuar a dedução. Verifica-se, portanto, uma ligação indissociável entre o

montante do crédito de imposto por investimento e a parte da coleta do IRC calculada sobre a matéria coletável baseada no lucro e, a não ser assim, subverter-se-ia a necessária articulação que, no plano material, deve existir entre os objetivos prosseguidos pelos benefícios fiscais e o seu impacto na própria grandeza que serve de base ao cálculo da matéria coletável e da coleta - o lucro.

Assim, as normas que regulam a dedução dos benefícios fiscais, *in casu*, o SIFIDE, integram-se pelo modo como operam e pelas finalidades adstritas aos benefícios, na estrutura do regime-regra do IRC, pelo que não são conciliáveis com a *ratio legis* das tributações autónomas nem com os respetivos factos geradores, e a prova é que o próprio legislador teve o cuidado de marcar essa linha divisória no art.º 3.º, n.º 5, alínea a), da Lei n.º 49/2013.

Ou seja e em síntese: os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos "*aos montantes apurados nos termos do artigo 90.0 do Código do IRC, e até à sua concorrência*" e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de coleta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas «poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato».

A coleta a que se refere o artigo 90º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC], sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria coletável; relativamente às tributações autónomas, estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90º do CIRC.

Quanto ao PEC, entende a AT que a respetiva natureza jurídica, revelada pela sua configuração como «instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se», bem como pela função que lhe está associada no

combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria coletável determinada com base no lucro (capítulo III do Código).

Daí resultando que o crédito pelas quantias entregues como pagamento especial por conta não constitui em crédito exigível que os sujeitos passivos do IRC possam dispor, e, por conseguinte, «Se se permitir a dedução do PEC à coleta resultante da tributação autónoma, gorar-se-ão os propósitos do sistema em que a norma do 83.º-2-e CIRC [atual art.º 90.º, n.º 2, alínea c)] se insere, pois o produto do pagamento especial por conta que deveria manter-se “estacionado” na titularidade da Fazenda Pública será afetado à extinção da dívida do sujeito passivo resultante das tributações autónomas, aligeirando assim a pretendida pressão para evitar a evasão fiscal.

Em suma, a interpretação do n.º 2 do art.º 90.º em coerência com a natureza e conteúdo das deduções previstas nas suas alíneas, entre as quais figura o PEC, deve ser feita à luz dos objetivos gerais do IRC que se reconduzem, na sua essência, à tributação do rendimento das pessoas coletivas, determinado em conformidade com as regras do capítulo III do respetivo código, sendo, por isso, manifestamente 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.

Quanto à alteração efetuada pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, refere a AT que “independentemente da atribuição do espírito interpretativo [a interpretação da lei] sempre teria que ser feita com como bem se decidiu nos processos n.º 785/2015-T: “(...) aí se estabelece, no que concerne à forma de liquidação das tributações autónomas, que ela «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»”. Entende a AT que, se é certo que esta nova norma vem explicitar como é que se calculam os montantes das tributações autónomas e que a competência cabe ao sujeito passivo ou à Administração Tributária, é também claro que não se afasta a necessidade de utilizar o procedimento previsto no n.º 9 do artigo 90.º, designadamente nos casos previstos na sua alínea c) em que a liquidação cabe à

Administração Tributária e Aduaneira, com «base os elementos de que a administração fiscal disponha», que abrangerão a possibilidade de liquidar com base em tributações autónomas, se a Autoridade Tributária e Aduaneira dispuser de elementos que comprovem os seus pressupostos. Por isso, quer antes quer depois da Lei n.97-A/2016, de 30 de Março, o artigo 90.º, n.º 9, do CIRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas, ou seja, com apuramento de forma autónoma e distinta do processado nos termos do citado artigo 90.º.”

Conclui a AT que não assiste razão à Requerente na sua pretensão, isto é, não deve o SIFIDE ser dedutível à coleta produzida pelas Tributações Autónomas (independentemente da existência ou não n.º 21 do artigo 88.º do CIRC). A mesma conclusão estende ao caso dos pagamentos especiais por conta, invocando para o efeito o disposto no n.º 7 (na versão de 2013) do artigo 90.º, segundo o qual «Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo», e que, na falta ou insuficiência de coleta, apurada nesses termos, o pagamento especial por conta que não possa ser deduzido naquele período de tributação poderá ser deduzido até ao 6.º período de tributação seguinte – cf. dispõe o n.º 1 do artigo 93.º do CIRC. De todo o modo, entende a AT ser também possível alcançar a mesma conclusão se se atentar na natureza do pagamento especial por conta (PEC), definido como sendo um adiantamento entregue ao Estado por conta do imposto devido a final, que pode ser efetuado em duas prestações (art.º 106.º, n.º 1, CIRC) e cujo cálculo toma como ponto de partida o volume de negócios do sujeito passivo relativo ao período de tributação anterior (n.º 2), ao que acresce o facto de a instituição do PEC, pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 03.03, que aditou o art.º 83.º-A ao Código do IRC, se inscrever num conjunto de medidas de política fiscal dirigidas contra a evasão e a fraude fiscais, pelo que a própria natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como «instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se», bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria coletável determinada com base no lucro (capítulo III do Código). Daqui resultaria que o crédito pelas quantias entregues como pagamento especial por conta não constitui em crédito exigível que os sujeitos passivos do IRC possam dispor, e, por conseguinte, se se

permitir a dedução do PEC à coleta resultante da tributação autónoma, gorar-se-ão os propósitos do sistema em que a norma do 83.º-2-e CIRC [atual art.º 90.º, n.º 2, alínea c)] se insere, pois o produto do pagamento especial por conta que deveria manter-se “estacionado” na titularidade da Fazenda Pública será afetado à extinção da dívida do sujeito passivo resultante das tributações autónomas, aligeirando assim a pretendida pressão para evitar a evasão fiscal “declarativa».

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente era, em 2014, a sociedade dominante de um grupo de sociedades (o Grupo B...) sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS);
- b) A Requerente entregou, no dia 25-05-2015, a sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2014, tendo, nesse momento, procedido à autoliquidação do referido imposto;
- c) Através da autoliquidação efetuada, a Requerente apurou um montante de tributações autónomas em IRC de € 56.919,79;
- d) O valor do IRC autoliquidado, incluindo tributações autónomas, encontra-se pago;
- e) O modelo de declaração de IRC que constava do sistema informático da AT não permitia que a Requerente deduzisse, dentro dos limites da coleta de IRC, incluindo as tributações autónomas, os montantes de benefício fiscal reconhecido às empresas do grupo fiscal B... ao abrigo do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE);
- f) O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2014 ascendia a € 161.658,57;
- g) Do mesmo modo, o sistema informático da AT não permitia que a Requerente deduzisse, dentro dos limites da coleta de IRC, incluindo as tributações autónomas, os montantes correspondentes aos pagamentos especiais por conta;

- h) Quanto ao PEC, o montante acumulado por deduzir à coleta do IRC em 2014 era de € 23.507,22;
- i) Em 04.11.2015 a requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação respeitante ao exercício de 2014;
- j) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 23.12.2015 do Diretor de Finanças de ...;
- k) A Requerente apresentou recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa em 22.01.2016
- l) A empresa integrante do grupo fiscal na origem do SIFIDE não era, em 2014, entidade devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições.

2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, no processo administrativo e nos factos enunciados pelas Partes nas respetivas peças processuais relativamente aos quais não existe controvérsia.

4. Fundamentação de direito

A questão essencial a que importa responder no presente processo é a de saber se, bem como os PECs dedutíveis nesse exercício, podem ser deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas que a oneraram nesse exercício fiscal.

A principal questão submetida à apreciação do Tribunal Arbitral é a de aferir se a Requerente, enquanto sociedade gestora do denominado Grupo B..., tem o direito de proceder à dedução, também à coleta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, dos créditos fiscais que, no ano de 2014, lhe foram reconhecidos em

sede de SIFIDE e dos PEC, sendo, em caso afirmativo, ilegal a autoliquidação de IRC do mesmo exercício.

A título subsidiário, caso se dê resposta negativa à primeira questão, importa também responder à questão da eventual ilegalidade e consequente anulação da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua liquidação.

Por fim, o Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o direito a juros indemnizatórios sobre a quantia paga em consequência da autoliquidação em causa.

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. Posteriormente, com a reforma fiscal de 2000, estendeu-se a tributação autónoma às despesas de representação e às despesas com viaturas e, com o tempo, a um conjunto heterogéneo de realidades nos termos que hoje se encontram previstos no CIRC no Capítulo IV relativo às taxas, juntamente com a Derrama Estadual.

Para dar resposta às questões colocadas a este Tribunal Arbitral importa, desde logo, saber se, independentemente da natureza do imposto a que se referem as tributações autónomas, o respetivo montante é “apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC”. Se o for, terá de se concluir que, para se determinar o limite das deduções atendíveis em sede deste imposto, se deve atender 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 AT, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no Código. Assim, ele aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, uma vez que não existe qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação. A sua autonomia restringe-se, aliás, às taxas aplicáveis e à respetiva matéria tributável – o que não justifica, a nosso ver, que se deva efetuar uma distinção entre a coleta proveniente das tributações autónomas e a restante coleta de IRC.

Tão-pouco vale o argumento de que a natureza anti-abuso das tributações autónomas justificaria a não dedutibilidade à respetiva coleta – pelo simples, mas decisivo facto de que tal argumento não encontra suporte em qualquer norma do sistema jurídico-tributário português.

Relembramos que, nos termos do disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” e que, nos termos do artigo 9.º do Código Civil, (1) “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”; (2) “não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso” e que (3) “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Ora, atualmente, no âmbito do CIRC, encontramos referências às tributações autónomas 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).

O artigo 23.º-A estabelece que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável determinados encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, neles se incluindo “o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

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’, o qual delimita a matéria coletável das tributações autónomas, por um lado, e, por outro lado, enuncia as taxas das tributações autónomas. 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.

Quanto ao artigo 12.º, 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” - assim apresentando as tributações autónomas como um subconjunto do IRC.

Parece-nos, a partir da análise destas normas, que, independentemente do entendimento que se tenha quanto à natureza das tributações autónomas em sede de IRC – discussão que não tem que ser suscitada para se dar resposta à questão concreta que aqui se suscita – não se duvida que a quantia arrecadada por via daquelas tributações autónomas o é a título de IRC. Recorrendo ao que se diz, a este propósito, no Acórdão proferido no processo 775/2015-T, “(...) *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.*”

Considerando-se – como se considera - que as tributações autónomas integram o regime do IRC, importa, então, saber o que é dedutível à respetiva coleta. Ora, quanto a este aspeto,

de novo se recorre às palavras utilizadas no Acórdão Arbitral proferido no processo 775-2015-T:

“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.”

De onde se segue idêntica conclusão: a de que, não havendo norma sobre liquidação das tributações autónomas distinta daquela que regula a liquidação em geral do IRC, tem que se aceitar que a coleta de IRC a engloba, incluindo-se no artigo 90.º, n.º 1 do CIRC e sendo, portanto, dedutível o pagamento especial por conta referido na alínea d) do n.º 2 e o SIFIDE, incluído na alínea c), relativa a benefícios fiscais, e cuja dedutibilidade resulta diretamente do respetivo regime legal. No mesmo sentido aponta a inexistência de limites à dedutibilidade destas realidades à coleta resultante das tributações autónomas – o que o legislador poderia ter feito, tal como fez ao enunciar várias exceções e limites às regras da dedutibilidade do número 2 do artigo 90.º do CIRC.

Importa, agora, atender à alteração introduzida pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2016 (Lei 7-A/2016, de 30 de Março), em concreto no que respeita à introdução do n.º 21 do artigo 88º do CIRC.

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 AT 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. Contudo, há que referir que 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. Note-se que, se o legislador quisesse, de facto, proibir que as deduções previstas no artigo 90.º fossem efetuadas à parte da coleta de IRC que resulta das tributações autónomas, o poderia ter feito diretamente em vez de alterar o artigo 88.º - mas não o fez.

No presente caso, estando em causa o período de tributação correspondente ao ano de 2014, importa analisar qual o efeito da alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2016 e, sobretudo, do carácter interpretativo que lhe foi atribuído.

Nos termos do disposto no artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil (CC), “a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transação, ainda que não homologada, ou por atos de análoga natureza.”

O efeito mais relevante que o legislador retira da caracterização de uma norma como interpretativa é, pois, o da sua aplicação no tempo, em concreto, o da não aplicação, nesses casos, do princípio da não retroatividade da lei. Sendo esse um efeito, é necessário, porém, que primeiro se proceda à identificação das características que fazem de uma determinada norma uma norma interpretativa e que, desse prisma, as diferenciam das normas inovadoras.

Nas palavras de J. BAPTISTA-MACHADO, “*a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar, não é suscetível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas. Poderemos conseqüentemente dizer que são de sua natureza interpretativas aquelas leis que, sobre pontos ou questões em que as regras jurídicas aplicáveis são incertas ou o seu sentido controvertido, vem consagrar uma solução que os tribunais poderiam ter adotado. Não é preciso que a lei venha consagrar uma das correntes jurisprudenciais anteriores ou uma forte corrente jurisprudencial anterior. Tanto mais que a lei interpretativa surge muitas vezes antes que tais correntes jurisprudenciais se cheguem a formar. (...) Para que uma LN possa ser realmente interpretativa são necessários, portanto, dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta e 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. (...)*”¹

¹ J.BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 11.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1999, pp. 246-247.

A função da lei interpretativa é, pois, a de fixar uma das interpretações possíveis da lei anterior, com que os interessados podiam legitimamente contar face à controvérsia ou incerteza gerada pela lei anterior, sem que, portanto, se possa considerar que sejam violadas expectativas seguras e legitimamente fundadas – daí que se admita a produção de efeitos relativamente a factos passados.²

Uma lei assume natureza de lei interpretativa quando contém uma declaração expressa nesse sentido ou quando essa declaração consta do respetivo preâmbulo. Todavia, essa falta não impede que uma lei possa ser qualificada como interpretativa, pois como observa OLIVEIRA ASCENSÃO “Se a fonte expressamente nada determinar, o carácter interpretativo pode resultar ainda do texto, quando for flagrante a tácita referência da nova fonte a uma situação normativa preexistente. Não vemos razão para exigir que o carácter interpretativo seja expressamente afirmado, quando a retroatividade não tem de o ser.”³

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: (i) por um lado, que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta; (ii) por outro lado, 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. Assim, 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 inovadora⁴.

Norma interpretativa, portanto, é aquela que não altera qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, vem tão só traduzir o seu significado – estando, por conseguinte, obrigada a respeitar os direitos adquiridos sob a vigência da norma interpretada,

² Sobre se essa aplicação deve ser considerada verdadeira retroatividade ou não, cfr. J.BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, p. 247. O Autor toma partido pela segunda posição, ao contrário do que sucede, por exemplo, com J. DE OLIVEIRA ASCENSÃO, apoiando-se na fórmula utilizada pelo artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil – “a lei interpretativa integra-se na interpretada”.

³ J. DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª ed. ref., Coimbra, Almedina, 2011, p. 562.

⁴ J.BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 11.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1999, pp. 246-247

particularmente em questões relativamente às quais a proibição de retroatividade está especialmente prevista, como é o caso da matéria do princípio da não retroatividade fiscal, prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

Ora, voltando ao caso concreto, já se disse que se entende que o texto da lei antes desta alteração não permitia que se concluísse que estava vedada a dedução dos pagamentos especiais por conta e do SIFIDE à parte da coleta de IRC resultante das tributações autónomas. Por outro lado, essa solução não resulta ainda de forma clara do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC. Assim, quanto à amplitude das deduções previstas no artigo 90.º, continua a não existir razão para se considerar excluída a coleta das tributações autónomas.

Em suma, quanto ao efeito da alteração operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, entende este Tribunal que o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC não tem carácter interpretativo no que respeita à questão em discussão, não se aplicando a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, nomeadamente, ao período de tributação e factos nele ocorridos correspondente ao ano de 2014.

Neste sentido, conclui-se que o ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2014 que constitui objeto do presente processo, no que diz respeito à não dedução à parte da coleta produzida pelas taxas de tributação autónoma do benefício fiscal correspondente ao SIFIDE e do PEC, o que originou um montante de imposto indevidamente liquidado de € 56.919,79, bem como o ato de indeferimento da reclamação graciosa e o indeferimento tácito do recurso hierárquico enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação. Fica, assim, prejudicada a análise da questão suscitada pela Requerente quanto à ilegalidade e consequente anulação da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua liquidação.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente: o direito a juros indemnizatórios está previsto 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” e que “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.”

No caso em apreço, a ilegalidade da autoliquidação é totalmente imputável à AT, 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 e do recurso hierárquico (ainda que esta última tenha sido tácita) é imputável à Requerida+ que a indeferiu por sua iniciativa.

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, calculados sobre € 56.916,82 indevidamente pagos em 27.05.2015 e contados desde esta data, e sobre os remanescentes € 2,97 que deveriam ter sido reembolsados até 31.08.2015 nos termos do disposto no artigo 104.º, n.º 6, do CIRC, contados desde 01.09.2015.

5. Decisão

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

- i. Anular, por ilegal, a autoliquidação em crise;
- ii. Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente o montante de imposto indevidamente pago;
- iii. Condenar a Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, contados desde 27.05.2015 quanto a € 56.916,82 e desde 01.09.2015 quanto a € 2,97, até efetivo e integral pagamento.

Fixa-se o valor do processo em € 56.919,79 (cinquenta e seis mil, novecentos e dezanove euros e setenta e nove 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 € 2 142.00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), ao abrigo do disposto no 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, 26 de fevereiro de 2017,

A Árbitro,

Raquel Franco

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.