

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 630/2017-T

Tema: IRC/2014 – Tributação autónomas - Artigo 88º-14, do CIRC - RETGS – Autoliquidação – Agravamento das taxas em 10 pontos percentuais – Sociedades do Grupo sem prejuízos fiscais – Interpretação autêntica e interpretação judicial: o caso do artigo 88º-20, do CIRC e o Ac. do Tribunal Constitucional nº 395/2017.

Decisão Arbitral

Os árbitros Juiz Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Professor Doutor Manuel Pires e Professor Doutor Jónatas Machado (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 14.2.2018, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. A... SGPS S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, com o capital social de € 17.000.000, doravante abreviadamente designada por “A...” ou “Requerente”, em 2014 sociedade dominante de grupo, o grupo B... doravante, sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto desde 2010 até hoje nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (Grupo Fiscal B...), integrando, para além da própria requerente na qualidade de sociedade dominante, as sociedades a) C... S.A. – NIPC ... –, anteriormente denominada D... S.A., e que em 2014 incorporou por fusão a E..., S.A. (NIPC...), que nesse mesmo ano de 2014 havia alterado a denominação para C..., S.A., b) F..., S.A. (cuja designação social àquela data era G..., S.A., e que anteriormente foi ainda designada H..., S.A.), c) I..., S.A. (“I...”), d) J...– SGPS, S.A. (“J...”), e) K..., S.A. (“K...”), f) L..., S.A. (cuja designação social àquela data era M..., S.A.), g) N..., S.A. (“N...”), h) O..., S.A. (“O...”), i) P..., S.A., j) Q..., S.A. (“Q...”), k) R..., S.A., l) S..., S.A., tendo

procedido, na qualidade de sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., à apresentação da sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2014, à autoliquidação das tributações autónomas desse mesmo ano, entendeu suscitar a ilegalidade parcial daquele mesmo ato de autoliquidação de tributações autónomas do exercício de 2014, para o que apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de tributações autónomas do referido exercício de 2014, sendo notificada em 11 de setembro de 2017 do respetivo indeferimento, por despacho de 6 de setembro de 2017 proferido pela Exma. Senhora Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária (“DGAT”) da Unidade dos Grandes Contribuintes (“UGC”), pelo que, em 30.11.2017, requereu, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, a Constituição de Tribunal Arbitral.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30.11.2017.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como tribunal arbitral coletivo o Juiz Dr. José Poças Falcão, o Professor Doutor Manuel Pires e o Professor Doutor Jónatas Machado, tendo a sua aceitação sido confirmada em 22.1.2018.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14.02.2018.

Descrição dos factos processualmente relevantes

6. O objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral é o indeferimento da reclamação graciosa que teve por objeto o agravamento das taxas de tributação autónoma em 10 pontos percentuais e, conseqüentemente (e em termos finais ou últimos), o ato de

autoliquidação de tributações autónomas relativo ao exercício de 2014 na medida correspondente à aplicação do agravamento das taxas em 10 pontos percentuais com respeito a sociedades integrantes do Grupo Fiscal B... que, no exercício em causa, não tiveram prejuízos fiscais.

7. Na autoliquidação de IRC do exercício de 2014, a A... (o Grupo Fiscal B...) procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total, em termos finais, de € 1.848.603,30.

8. O valor do IRC, incluindo derrama estadual e tributações autónomas, encontra-se pago.

9. O sistema de transmissão eletrónica de dados através do qual se processa a entrega da declaração periódica de rendimentos de IRC encontra-se parametrizado no sentido de considerar que o agravamento das taxas de tributação autónoma deve ter por referência o resultado fiscal apurado pelo grupo de sociedades sujeito ao RETGS em detrimento do resultado fiscal apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram.

10. Em face da parametrização do sistema de transmissão eletrónica de dados e vendo-se impossibilitada de aplicar o que lhe parece (claramente) resultar do disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, não restou outra alternativa à requerente que não proceder à autoliquidação da tributação autónoma de acordo com os ditames da AT.

11. As tributações autónomas respeitantes a estas sociedades foram apuradas aplicando-se às despesas e encargos que constituem as suas bases tributáveis as respetivas taxas legalmente previstas, a que acresceu ainda o agravamento de dez pontos percentuais previsto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, não obstante nenhuma destas sociedades ter incorrido em prejuízos fiscais em 2014.

12. A aplicação deste agravamento de taxas das tributações autónomas de sociedades que não incorreram em prejuízos fiscais, refletiu o entendimento da AT relativamente à aplicação do disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC nos casos em que os sujeitos passivos integram um grupo de sociedades sujeito ao RETGS.

13. Sem esse agravamento de taxas em 10 pontos percentuais, as tributações autónomas aqui em causa teriam sido de apenas € 340.247,63, e não de € 573.732,35, pelo que a diferença, para mais, que aqui se contesta com respeito ao exercício de 2014, é de € 233.484,71.

14. A Requerente pretende submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade deste indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade daquela parte da autoliquidação de tributações autónomas referentes ao exercício de 2014 do Grupo Fiscal B... e, bem assim, (ii) a legalidade desta parte da autoliquidação de tributações autónomas referente ao exercício de 2014.

15. Mais concretamente, requer-se a declaração da ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa que teve por objeto a apreciação do agravamento das taxas de tributação autónoma em 10 pontos percentuais, e a consequente ilegalidade parcial do ato de autoliquidação supra identificado – e que seja consequentemente anulado nessa parte –, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, mais concretamente no que concerne à parte do referido ato de autoliquidação de tributações autónomas que reflete a aplicação do agravamento das taxas em 10 pontos percentuais com respeito a sociedades integrantes do Grupo Fiscal B... que no exercício em causa não tiveram prejuízos fiscais, à qual (parte) corresponde um montante de imposto indevidamente liquidado e pago respeitante ao exercício de 2014, no valor de € 233.484,71.

16. Juntamente com o reembolso do imposto pago em montante superior ao devido, a Requerente reivindica também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), o seu direito a juros indemnizatórios.

Argumentos das partes

17. Os argumentos e contra-argumentos esgrimidos pelas partes dizem respeito, fundamentalmente, à legitimidade da aplicação do agravamento das taxas em 10 pontos percentuais com respeito a sociedades integrantes do Grupo Fiscal B... que no exercício em causa não tiveram prejuízos fiscais,

18. Para fundamentar a sua posição, alega a Requerente a respeito do indeferimento da reclamação graciosa e da autoliquidação contestada, os argumentos que aqui se sintetizam:

- a) As tributações autónomas não são tributação do rendimento, ou seja, não são IRC sobre o lucro;
- b) As tributações autónomas não entram na base de incidência dos pagamentos por conta do IRC;

- c) As tributações autónomas, como o próprio nome indica, têm autonomia relativamente ao imposto sobre os lucros;
- d) Os factos tributários nas tributações autónomas são maioritariamente despesas e encargos e, em qualquer caso, nunca rendimento ou lucro;
- e) Nada tem que ver o facto tributário de produção instantânea das tributações autónomas, com o facto tributário complexo, de formação continuada e sucessiva que é o lucro;
- f) As tributações autónomas diferenciam-se do IRC propriamente dito quanto ao facto tributário, aos respetivos modos de mensuração, à consideração da sociedade individualmente considerada e de um grupo de sociedades para efeitos de mensuração da base tributável (lucro ou prejuízo individual versus lucro ou prejuízo de um grupo de sociedades) e às taxas aplicáveis;
- g) É unicamente ao nível da administração dos dois impostos, e por razões de simplicidade administrativa, que o IRC e as tributações autónomas encontram o ponto de contacto que levou a retirá-las de diploma autónomo (em que estiveram previstas até 2000) e a inseri-las no código do IRC: esse ponto de contacto situa-se ao nível dos timings de liquidação e do modelo declarativo onde ocorre essa liquidação, que é comum (embora sempre com campos distintos para um e outro imposto) independentemente de a tributação em IRC se dar com, ou sem, aplicação do RETGS;
- h) Nada especificamente aplicável em sede de IRC que tributa o lucro se aplica ou tem de aplicar às tributações autónomas;
- i) As tributações autónomas são conceptualmente diferentes do IRC que tributa o lucro, possuindo especificidades próprias do respetivo regime, pelo que não é preciso norma expressa para se concluir que não se lhes aplicam disposições, nem vão beber a regimes, como o RETGS, pensadas/os para o funcionamento do IRC;
- j) O prejuízo fiscal relevante para efeitos de agravamento das taxas de tributação autónoma é o da sociedade sujeita a essas tributações autónomas;
- k) O acórdão arbitral pioneiro na análise deste tema, proferido no processo n.º 239/2014-T, sancionou o entendimento de que é irrelevante o prejuízo fiscal

apurado em sede de grupo fiscal (RETGS) para efeitos de IRC (sobre o lucro), relevando antes em sede de tributação autónoma (e para efeitos do n.º 14 do artigo 88.º, aqui em causa) saber se cada sociedade sujeita individualmente a tributações autónomas apurou, ou não, prejuízo fiscal;

- l) A lei interpretativa entretanto promulgada (Cfr. o novo n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, introduzido pelo artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e o artigo 135.º desta mesma lei), visando alterar retroativamente tal entendimento da lei fiscal foi julgada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional juízo de inconstitucionalidade (Acórdão n.º 395/2017);
- m) Para efeitos de tributações autónomas é completamente irrelevante a eventual tributação do lucro ou rendimento numa base agregada (lucro de um grupo de sociedades), ao abrigo do RETGS (regime especial de tributação dos grupos de sociedades) previsto no artigo 69.º e ss do CIRC, pela razão simples de que este regime especial, o RETGS, se aplica exclusivamente à realidade “facto tributário lucro”;
- n) A lógica das tributações autónomas é puramente individual (tributação de despesas ou encargos em que a sociedade incorre), vivendo de costas voltadas para a capacidade contributiva (lucro ou rendimento) que o IRC que tributa o lucro pretende captar e, conseqüentemente, alheia à mensuração dessa capacidade contributiva numa lógica de grupo de sociedades (RETGS);
- o) Nos termos do disposto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, em sede de tributações autónomas há que ter em conta o resultado da entidade que vê as suas despesas oneradas, não havendo aí tributação de “despesas e encargos do grupo”;
- p) Sujeitos passivos das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC são as sociedades ou outros sujeitos de entre os previstos no artigo 2.º do mesmo código, que hajam incorrido nas despesas ou encargos sujeitos a tributação autónoma e nunca um grupo de sociedades;
- q) Não tem base legal – e padece de inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º, 103.º, n.ºs 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP – o entendimento segundo o qual o (eventual) prejuízo fiscal relevante não seria o do sujeito passivo das tributações autónomas (que é sempre a sociedade que em concreto incorreu nas

- despesas) mas, antes, o (eventual) prejuízo fiscal apurado por referência à soma (cfr. artigo 69.º, n.º 1, e 70.º, do CIRC) dos resultados de diversas sociedades integrantes do grupo;
- r) Um agravamento de taxa baseado num elemento exterior à sociedade cuja despesa sujeita a tributação autónoma está em causa, representa uma solução arbitrária, irreconciliável com o objetivo, que a AT tem vindo a apontar às tributações autónomas, de desincentivar certo tipo de despesas, e de o fazer com intensidade acrescida (agravamento da taxa de tributação autónoma) sempre que a empresa que incorre nas despesas tenha suportado prejuízo;
 - s) Tal agravamento implicaria ignorar-se a substância económica dos factos tributários das tributações autónomas, contrariamente ao disposto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT) – tributação de despesas e encargos) – distinta da substância económica do facto tributário “rendimento ou lucro” e estranha ao aprofundamento da lógica da tributação consubstanciada no RETGS;
 - t) O intérprete deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas [cfr. artigo 9.º, n.º 3, do código civil, aplicável ex vi artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”)];
 - u) A solução normativa introduzida em 2016 pelo artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, sob a forma de um novo n.º 20 do artigo 88º do CIRC, não pode ser aplicada retroativamente, sob pena de inconstitucionalidade, como foi entendido pelo Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 395/2017, de 12 de julho de 2017;
 - v) Essa inconstitucionalidade fundamenta-se na violação dos princípios da proibição da retroatividade de leis fiscais (artigo 103º n.º 3 da CRP), do Estado de direito (artigo 2º da CRP), da separação e interdependência dos órgãos de soberania (artigo 111.º, n.º 1, da CRP) e da independência dos tribunais (artigo 203.º da CRP) no exercício da sua função de interpretação e aplicação da lei;
 - w) O RETGS é excepcional no contexto português, limitando-se ao IRC, e nada acrescenta, tira ou altera às outras tributações que operam exclusivamente numa base individual, igualmente apuradas na declaração modelo 22, juntamente com

o IRC sobre o lucro (i.e. derrama estadual, derrama municipal) e que ignoram o grupo de sociedades, ou seja, não são abrangidas pelo RETGS;

- x) Gozando de autonomia relativamente à tributação sobre os lucros, as tributações autónomas são alheias ao RETGS, não sendo necessária qualquer norma específica para afastar o RETGS das tributações autónomas, já que, por opção definitiva do legislador, as mesmas permanecem alheias ao objeto do RETGS, a saber, a tributação dos lucros do grupo, diferentemente do que sucede com as derramas;
- y) A liquidação das tributações autónomas quando haja grupo fiscal, aproveitando-se a existência de grupo fiscal, é também levada (o somatório das tributações autónomas individuais é levado) à declaração de grupo apresentada pela sociedade dominante, por razões de simplificação administrativa imediatamente apreensíveis: concentra-se nessa declaração esse somatório, e bem assim os somatórios das derramas estaduais e municipais, que será o montante a entregar de uma só vez pela cabeça do grupo ao Tesouro;
- z) Não existe uma tributação autónoma do grupo de sociedades, mas apenas um valor correspondente ao somatório das tributações autónomas das várias sociedades do grupo, apurado com base nas despesas em que cada uma individualmente incorreu.

19. Em sentido contrário, a argumentação desenvolvida pela AT, na sua qualidade de Requerida, assenta nos pontos que aqui se sintetizam:

- a) Integrando a sociedade dominada um grupo de sociedades, sob a égide do REGTS, não pode a Requerente pretender individualizar na respetiva esfera jurídica o agravamento dos dez pontos percentuais da aplicação das taxas de tributação autónoma em caso de apuramento de prejuízo fiscal por essa mesma sociedade;
- b) Tendo um conjunto de sociedades dado a sua anuência a serem tributadas como se de uma única entidade se tratasse - com a manifesta possibilidade de fazer diluir os lucros tributáveis (apurados na esfera de umas sociedades do grupo) nos prejuízos fiscais (apurados por outras do grupo) – não podem pretender que apenas as

- sociedades dominadas que apurem prejuízos fiscais sejam “sancionadas” com o agravamento das taxas de tributações autónomas em 10%;
- c) O REGTS tem por objetivo a junção de uma ou mais entidades que juridicamente são independentes, mas que, de modo facultativo, se apresentam à tributação como se de uma singela entidade económica se tratasse, sob o controlo de uma sociedade-mãe, em que o controlo ganha o significado de *«poder gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma»*.
 - d) O REGTS possibilita que um grupo de sociedades possa ser tributado de acordo com a sua realidade económica e como uma entidade com capacidade contributiva única;
 - e) O REGTS baseia-se na soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais das sociedades do perímetro, onde, num grupo de sociedades, as que têm créditos fiscais (prejuízos) poderão cedê-los às empresas do grupo que apresentem ganhos (e que apurem lucro tributável), de modo a reduzir o imposto a pagar por estas;
 - f) Tudo o que faça aumentar o património líquido inicial de cada empresa, pertencente ao grupo, é rendimento tributável dessa empresa, concorrendo para o apuramento do resultado fiscal do grupo, e, em sentido contrário, as diminuições registadas no valor do capital investido numa empresa, no fim do período fiscal, consubstanciam-se no prejuízo fiscal individual de uma empresa que, também ele, concorrerá para o apuramento do resultado fiscal do grupo de sociedades onde aquela se insere.
 - g) Independentemente da eventual complexidade das estruturas societárias, a análise de gestão, financeira, contabilística, fiscal e até legal é efetuada com uma visão global do grupo de empresas em que se inserem;
 - h) Apesar de composto por sociedades com personalidade jurídica, o grupo assume-se como uma “massa homogénea” para efeitos, entre outros, de tributação em sede de IRC, passando a relevar a tal realidade económica, a par da revelação de uma capacidade contributiva única, indo, assim, de encontro a que o resultado fiscal do grupo resulte na soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades que o compõem;

- i) Atento o carácter optativo do REGTS, é forçoso concluir que o que pretenderam as sociedades que compõem a T... SGPS, SA foi que a sua situação tributária (em sede de IRC) passasse a ser tratada de modo global, tendo como base tributável o resultado fiscal da soma algébrica dos seus lucros e prejuízos;
- j) O RETGS tem subjacente o princípio neutralidade, nos termos do disposto no artigo 70.º do CIRC, sendo objeto de tributação a situação global unitária do grupo, diluindo nos lucros tributáveis apurados numas sociedades, os prejuízos fiscais gerados na esfera de outras, todas integrantes do grupo;
- k) O RETGS concretiza o princípio da capacidade contributiva e do rendimento real, nos termos do disposto no artigo 104.º, n.º 2 da CRP, tendo em conta que nos grupos de sociedades a tributação com respeito à capacidade contributiva do grupo deverá prevalecer sobre a capacidade contributiva individual;
- l) As tributações autónomas não são nem nunca foram um imposto especial autónomo, tão-pouco são um “imposto sobre o consumo” ou um “imposto geral sobre o consumo”, mas sim uma componente integrante do IRC que configura um elemento de obrigação única;
- m) As tributações autónomas encontram-se imbricadas ao IRC:
 - a. São encargos de IRC para efeitos do artigo 45º/1/c) do CIRC;
 - b. Não são, juntamente com o IRC, encargos dedutíveis na determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 23º-A/1/a) do CIRC;
 - c. São *a contrario sensu* consideradas IRC no regime da transparência fiscal do artigo 12º do CIRC;
 - d. São autoliquidadas e pagas nos termos e nos prazos do IRC, de acordo com os artigos 88º e 104º ss. do CIRC;
 - e. A sua “autonomia” limita-se aos factos sobre os quais aquelas incidem e às especificidades no seu apuramento;
 - f. O respetivo produto goza dos privilégios creditórios previstos no artigo 116.º do CIRC;
 - g. Aplicam-se-lhes os mesmos meios de reação contemplados no art. 137.º do CIRC;

- h. Integram o CIRC, apresentando-se como uma sua componente, um seu complemento;
- i. Têm, no artigo 88.º do CIRC, uma verdadeira norma de incidência objetiva;
- j. Prosseguem, também elas, o fito que subjaz aos fins da tributação sob o rendimento;
- k. Estão funcionalmente imbricadas no IRC, sendo que o artigo 88.º, n.º 14 do CIRC faz depender a respetiva alíquota da circunstância do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal;
- l. Assumem uma clara natureza antiabuso, prevenindo a utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos.
- m. O legislador pretende penalizar este tipo de despesas, fazendo incidir sobre elas uma coleta, independentemente da existência ou não de matéria coletável para efeitos de IRC, deixando assim de passar incólume o contribuinte que não apurava matéria coletável, não apuramento este que concorria precisamente para este tipo de despesas.
- n) Nos termos do artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, o intérprete presumirá que o legislador “soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” e ainda “que consagrou as soluções mais acertadas”;
- o) Por via da tributação de factos instantâneos (que quase na íntegra do acervo constante no artigo 88.º do CIRC concorrem para o apuramento do lucro tributável e/ou prejuízo fiscal), tributa-se eventual rendimento de entidades terceiras, sabendo-se que, se assim não fosse, não haveria maneira de tributar o incremento na esfera desses terceiros;
- p) Há uma relação de imbricação, de causa-efeito, entre as tributações autónomas e o imposto sobre o rendimento, que justifica que no âmbito de um grupo de sociedades que apure prejuízo fiscal, as taxas aplicáveis às realidades sujeitas a tributações autónomas sejam agravadas em 10%, pois é o grupo (sociedade-mãe), enquanto entidade congregadora das diversas pessoas coletivas que o compõe, que se apresenta à tributação, naquilo que se pode considerar como uma convergência de interesses societários sob o ponto de vista económico, comercial e, claro, fiscal;

- q) É a sociedade-mãe que submete a declaração periódica de rendimentos do grupo, única declaração que é liquidável, isto apesar de todas as do perímetro do grupo (incluindo a dominante) terem o dever de submeter uma declaração periódica de rendimentos individual, mas que não produz efeitos de liquidação, nos termos do disposto no artigo 120.º, n.º 6 do CIRC;
- r) O conceito de lucro tributável afeto ao grupo é diferente do conceito do lucro tributável presente no artigo 17.º do CIRC, sendo que, após o apuramento deste lucro tributável congregado, é que são calculadas a matéria coletável e a coleta, conceitos somente reportáveis à sociedade dominante.
- s) Tendo em consideração que no período de 2013 o dito grupo apurou prejuízo fiscal, resulta evidente que o agravamento de 10% se aplicou a todas as despesas/gastos, que, a um tempo, se enquadraram tanto na norma de incidência do artigo 88.º do CIRC, como no conceito de indispensabilidade de gastos, ínsita no artigo 23.º do CIRC.
- t) Nesta lógica de grupo, nos termos do disposto no artigo 115.º do CIRC, também o legislador determinou a existência de um regime de responsabilidade solidariedade passiva bastante forte, no qual incumbe à sociedade dominante o pagamento integral do IRC em primeira linha, podendo, contudo, ser exigido o cumprimento da obrigação por inteiro a qualquer uma das restantes empresas dominadas, isto sem prejuízo direito de regresso.
- u) Mesmo que chame à demanda as outras sociedades dominadas, nem por isso se libera da obrigação de efetuar a prestação em falta por inteiro, conforme o disposto nos artigos 512.º e 518.º do CSC.
- v) Pertence à categoria das evidências que o imposto a que se refere o artigo 115.º do CIRC se refere ao que recai sobre o rendimento, bem como sobre o fruto da aplicação das taxas de tributações autónomas, a autoliquidar e a pagar pelos contribuintes.
- w) A base de incidência das tributações autónomas será (quase na íntegra) - e mesmo numa lógica de grupo fiscal -, as despesas/gastos que concorrem para o apuramento do lucro tributável ou do prejuízo fiscal das sociedades dominadas, e que, de igual modo são sujeitas às taxas de tributações autónomas.

- x) Não faz sentido que as ditas despesas/gastos (compostas por factos instantâneos) sejam, 1) por um lado, para efeitos da sua inserção no âmbito do REGTS, consideradas para o respetivo apuramento do lucro tributável/prejuízo fiscal das dominadas - e, por consequência, do grupo -, e sejam 2), por outro lado, desprezadas, naquele mesmo âmbito do REGTS, aquando da aplicação das taxas de tributação autónoma.
- y) As alterações legislativas ocorridas no artigo 87.º-A, n.º 3 do CIRC (cfr. Lei n.º 64 - B/2011, de 30 de dezembro) - artigo 113.º) e no artigo 88.º, n.º 15 do CIRC (cfr. Lei 2/2014, de 16 de janeiro) vieram, respetivamente, remover as derramas do regime dos grupos de sociedades e afastar as tributações autónomas do regime simplificado de determinação da matéria coletável, não havendo norma semelhante que venha afastar expressamente as tributações autónomas do regime dos grupos de sociedades.
- z) Todos os sinais emanados pelo CIRC, no que respeita ao REGTS, são no sentido de que os grupos de sociedades, no que toca à tributação, à autoliquidação e pagamento de imposto em sede de IRC, se concretizem como se se tratasse de uma só entidade jurídica, encabeçada pela sociedade dominante (sociedade-mãe), que, nos termos do artigo 70.º, concatenado com os artigos 104.º, 115.º e 120, n.º 6, todos do CIRC, é aquela que, por meio de um ato optativo (artigo 69.º, n.º 1 do CIRC) se apresenta à tributação, reportável ao imposto devido pelas sociedades que integram o perímetro do grupo.

Reunião arbitral do artigo 18º do RJAT

20. Por se entender ser desnecessária, prescindiu-se da reunião prevista no artigo 18º do RJAT por despacho lavrado a 08.04.2018.

Alegações finais

21. Nas suas alegações, a Requerente retoma e insiste nalguns dos argumentos expendidos na PI, tais como:

- 1) o artigo 88º n.º 14 fazia depender a aplicação de uma sobretaxa de 10% da apresentação de prejuízo fiscal no período, no caso, de 2014, pelo sujeito passivo das tributações autónomas, sendo este a sociedade que incorre na

- despesa ou encargo, não havendo no CIRC qualquer previsão expressa de que o sujeito passivo das tributações autónomas possa ser um agrupamento;
- 2) não havia à data dos factos base legal que permitisse que se olhasse ao eventual prejuízo fiscal de um agregado de sujeitos passivos de tributação autónoma, e se aplicasse a todos eles, mesmo aos que apresentassem lucro fiscal, a sobretaxa de 10% caso, no conjunto, se apurasse prejuízo fiscal, sendo o entendimento da AT em sentido contrário destituído de fundamento legal;
 - 3) o RETGS agrega lucros fiscais e prejuízos fiscais de diversas sociedades/sujeitos passivos, para efeitos da tributação do lucro, não agregando as matérias tributáveis (variadíssimas, e que não se reconduzem a lucros/prejuízos fiscais) das tributações autónomas;
 - 4) o artigo 135.º da Lei n.º 7A/2016, de 30 de Março (LOE 2016), de carácter interpretativo, ao pretender atribuir efeito retroativo ao novo n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, é inconstitucional por violação do artigo 103º n.º 3 da CRP, com implicações nos princípios da segurança jurídica e da separação de poderes.

SANEAMENTO

22. Não foram invocadas exceções dilatórias.

23. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (arts. 5.º, n.ºs 1 e 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT)

24. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e mostram-se devidamente representadas.

FUNDAMENTAÇÃO

Factos dados como provados

25. Com base nos documentos 1 a 15 trazidos aos autos e sem prejuízo de outros factos acessórios com eles relacionados constantes dos autos, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

1. A A..." ou "Requerente" era em 2014 sociedade dominante do grupo B... .
2. O grupo B... estava sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto desde 2010 até hoje nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (Grupo Fiscal B...).
3. O grupo B... integrava, para além da própria requerente na qualidade de sociedade dominante, as sociedades a) C... S.A. – NIPC ... –, anteriormente denominada D... S.A., e que em 2014 incorporou por fusão a E..., S.A. (NIPC...), que nesse mesmo ano de 2014 havia alterado a denominação para C..., S.A., b) F..., S.A. (cuja designação social àquela data era G..., S.A., e que anteriormente foi ainda designada H..., S.A.), c) I..., S.A. ("I..."), d) J... SGPS, S.A. ("J..."), e) K..., S.A. ("K..."), f) L..., S.A. (cuja designação social àquela data era M..., S.A.), g) N..., S.A. ("N..."), h) O..., S.A. ("O..."), i) P..., S.A., j) Q..., S.A. ("Q..."), k) R..., S.A., l) S..., S.A.
4. A A... procedeu, na qualidade de sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., à apresentação da sua declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2014, à autoliquidação das tributações autónomas desse mesmo ano.
5. A A... entendeu suscitar a ilegalidade parcial daquele mesmo ato de autoliquidação de tributações autónomas do exercício de 2014, para o que apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de tributações autónomas do referido exercício de 2014,
6. A A... foi notificada em 11 de Setembro de 2017 do respetivo indeferimento, por despacho de 6 de Setembro de 2017 proferido pela Exma. Senhora Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária ("DGAT") da Unidade dos Grandes Contribuintes ("UGC").

Factos não provados

26. Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

Motivação

27. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

28. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

29. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Questão decidenda

30. A questão decidenda prende-se essencialmente com saber se à luz do n.º14 do artigo 88º do CIRC vigente à data do exercício a que se reportam os factos, a saber, 2014, e diante do n.º 20 desse mesmo artigo – introduzido pelo artigo 135.º da Lei n.º 7A/2016, de 30 de Março (LOE 2016) – o agravamento de 10% das taxas de tributação autónoma aí previsto pode ser aplicado aos grupos de sociedades ou deve ser aplicado individualizadamente à sociedade-filha do grupo que incorreu nas despesas tributadas com taxa de tributação autónoma e nos prejuízos fiscais.

As tributações autónomas no âmbito do IRC

31. Para a decisão da questão importa começar por ter presente a evolução do regime das tributações autónomas consagradas no artigo 88º do CIRC. Estas têm a sua *causa remota* no Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 que procedeu à “Reforma do Sistema Tributário, tendente à sua racionalização e à atenuação da carga fiscal sobre as classes desfavorecidas, com vista a uma equitativa distribuição do rendimento”. Entre outras, este diploma veio

penalizar as despesas confidenciais com uma multa equivalente ao valor das despesas assim contabilizadas. Mais tardiamente, a *causa próxima* das tributações autónomas pode ser encontrada no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, diploma a que deve ser assacada a sua introdução no ordenamento jurídico português. As mesmas viriam a ser incluídas no CIRC, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

32. A evolução histórica das tributações autónomas é indissociável da forma como o legislador tributário foi encarando as despesas não documentadas. Tidas durante muito tempo como economicamente indispensáveis à realização da atividade empresarial e como compatíveis com os usos sociais geralmente aceites, as mesmas começaram gradualmente a ser perspetivadas pelo seu potencial antijurídico e antissocial, podendo facilmente dar cobertura ao suborno, ao tráfico de influências e à corrupção¹.

33. A inserção das tributações autónomas no CIRC, nos termos expostos, é sintomática da função regulatória indiscutivelmente associada ao IRC. O Estado usa frequentemente o sistema fiscal para regular a atividade do setor privado, ora incentivando atividades consideradas desejáveis (v.g. através de isenções, deduções ou créditos), ora desencorajando atividades que são consideradas indesejáveis (v.g. por via do aumento da tributação). Uma boa parte das normas constantes dos códigos tributários só pode ser entendida como cumprindo essa função regulatória.

34. O IRC pode ser usado pelas autoridades para orientar a atividade empresarial para a prossecução de diferentes finalidades consideradas social e economicamente desejáveis². A conceção moderna da função regulatória do IRC (*regulatory function of corporate taxation*) sugere que este imposto pode servir para condicionar o poder de decisão dos administradores das sociedades e direcioná-lo para o uso eficiente dos ativos da corporação para fins mais desejáveis socialmente.

35. As tributações autónomas que incidem sobre determinadas despesas (v.g. despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; pagamentos *off-shore*), gastos com bónus) inserem-se na função regulatória do IRC³, integrando uma estrutura de incentivos que procura aumentar a formalização, transparência e

¹ Cfr. Acórdão do CAAD no Processo Arbitral n.º 659/2014-T.

² Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, 60, *Tax Law Review*, 1, 2006, 1 ss., esp. 22 ss.

racionalização da atividade económica empresarial. Estes objetivos regulatórios favorecem o crescimento da economia e permitam preservar e ampliar a base tributária, desincentivando despesas informais ou despesas destituídas de justificação estritamente económica e empresarial.

36. É essa função regulatória das tributações autónomas que a jurisprudência do CAAD tem em mente quando se refere às suas funções *ordenadora geral*, *preservadora específica* e *pacificadora sistémica*, expressões que se condensam e precipitam no reconhecimento da presença de uma *função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas*⁴. O mesmo sucede com a jurisprudência constitucional, quando se refere que “com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.»⁵

37. A *função regulatória* do IRC apresenta-se indissociável da sua *função tributária* propriamente dita, imediatamente orientada para identificar e atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real. Ambas as funções pretendem, nomeadamente, combater o pagamento oculto de rendimentos e lucros⁶ e dessa forma assegurar a integridade e a coerência do IRC em si mesmo e do sistema fiscal globalmente considerado, de acordo com os princípios, de relevância constitucional, da universalidade, igualdade material, capacidade contributiva e justiça distributiva.

38. As tributações autónomas impedem a contaminação da racionalidade económica das sociedades por lógicas paralelas e alheias, adversas à competitividade e à eficiência e

³ Afirmando a inserção das tributações autónomas no IRC, podem ver-se, nomeadamente, os Acórdãos do CAAD dos Processos Arbitrais n.º 659/2014-T, n.º 166/2014-T, n.º 36/2014-T, n.º 6/2014-T, n.º 282/2013-T, n.º 260/2013-T e n.º 246/2013-T.

⁴ Cfr. Arbitral n.º 659/2014-T.

⁵ Acórdão n.º 617/2012, de 19-12.

⁶ Cfr., sublinhando a importância e delicadeza desta problemática, Dieter Birk, Marc Dessens, Henning Tappe, *Steuerecht*, 18ª ed., Heidelberg, 2015/2016, 375 ss.

contrárias ao *princípio da separação* entre a sociedade e os seus diferentes *stakeholders* (v.g. sócios; acionistas; administradores; trabalhadores) ou propiciadoras da evasão fiscal. Como bem refere o Acórdão do Processo n.º 659/2014-T, “elas estão, por isso, fortemente ligadas aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica e empresarial por eles levada a cabo. Do que se trata, nas tributações autónomas é, com efeito, de tributar certas despesas ou encargos (gastos), vistas estas na sua relação com a ideia geral de lucro real e efetivo e a tributação do rendimento.”

39. Representa-se como indiscutível, a esta luz, a natureza e função anti-abuso inerente às tributações autónomas⁷, desincentivadora e quase sancionatória relativamente a certas despesas desprovidas de racionalidade económica e potenciadoras da diminuição dos lucros tributáveis normalmente esperados, sendo suscetíveis, portanto, de potenciar a redução artificial da capacidade contributiva das empresas e gerar distorções significativas na aplicação dos princípios constitucionais fiscais da equidade tributária horizontal e vertical igualdade perante os encargos públicos.

O agravamento das tributações autónomas do artigo 88.º n.º 14 do CIRC

40. É neste contexto que deve ser compreendido o artigo 88.º n.º 14 do CIRC, onde se dispõe que “*As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.*” Este preceito determina que as taxas de tributação autónoma devem ter em consideração o facto de o sujeito passivo apresentar ou não *prejuízo fiscal*. Ele enquadra-se na função das tributações autónomas de desincentivar e reprimir a realização, por parte das empresas, de despesas que o legislador considera como económica, social e fiscalmente anómalas e indesejáveis, à luz dos valores, princípios e regras do sistema fiscal.

⁷ Neste sentido, v. Decisão Arbitral n.º 187/2013-T.

41. Da leitura do artigo 88º n.º 14 do CIRC resulta, de forma inequívoca, a maior censurabilidade ético-jurídica da realização das despesas sujeitas a tributação autónoma quando os sujeitos passivos apresentam *prejuízos fiscais*, assim se justificando o respetivo agravamento em 10 pontos percentuais. Este conceito remete o operador jurídico para o *princípio da tributação do lucro líquido (Nettoprinzip)*, entendido este como o resultado líquido do exercício depois de adicionadas ou deduzidas as variações patrimoniais e as correções fiscais do IRC a que aludem os artigos 15.º a 17.º do CIRC, no quadro do princípio da dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade.

42. O agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma das sociedades que apresentem prejuízos fiscais tem como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica, ou seja, de discutível essencialidade ou imprescindibilidade empresarial, no caso de sociedades que, ao menos aparentemente, atravessam claras dificuldades económicas, financeiras ou de gestão. Ele assume, por isso, uma natureza quase sancionatória das taxas de tributação autónoma, obrigando ao estabelecimento de um nexo mais estrito entre o facto tributário que se pretende reprimir (ie. despesas indesejáveis cumuladas com a apresentação de prejuízos fiscais) e o agravamento da taxa através do qual se pretende proceder a essa repressão.

A aplicação do artigo 88º n.º 14 do IRC aos grupos de sociedades

43. Importa agora discutir a questão da aplicabilidade da penalização de 10 pontos percentuais, prevista no artigo 88º n.º 14 do CIRC relativamente às sociedades que optaram pela tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), nos termos do artigo 69º do CIRC. Não obstante não se tratar ainda de um regime de consolidação fiscal – que implicaria a eliminação das operações intra-grupo – o RETGS tem por objetivo a junção de uma ou mais entidades que juridicamente são independentes, mas que, de modo facultativo, se apresentam à tributação como se de uma única entidade económica se tratasse, sob o controlo de uma sociedade-mãe, em que o controlo ganha o significado de *«poder gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma»*. Assim sendo, ele consubstancia uma aproximação do direito fiscal á lógica económica do grupo, aspeto que não pode deixar de ter implicações sistémicas e práticas do ponto de vista hermenêutico (interpretação) e metódico (aplicação).

44. No âmbito do RETGS, a separação jurídico-formal existente entre as sociedades do grupo passa para segundo plano relativamente à substância económica unitária representada pela atividade empresarial do próprio grupo no seu todo. Daí resulta um incontornável desfasamento entre uma interpretação e aplicação das normas fiscais de acordo com critérios exclusivamente jurídicos, por um lado, e uma hermenêutica e metódica apoiada numa abordagem mais económica (*more economic approach*) das normas fiscais, por outro.

45. Uma abordagem exclusivamente jurídico-formal e conceitualista poderia justificar a individualização dos prejuízos fiscais na sociedade filial e do correspondente agravamento da tributação autónoma em 10%. Contudo, este tipo de abordagem, adstrita ao teor literal dos conceitos jurídico-privados, revela-se manifestamente desadequada, devendo ser complementada por uma análise da substância económica das relações societárias em presença⁸.

46. O RETGS implica, nos termos legais, a aferição de prejuízos fiscais por declaração do Grupo fiscal, tendo como quadro de referência o compute da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de modo a que, no final, haja apenas um único sujeito passivo para efeitos de IRC. Este regime procura reduzir os custos de transação das empresas. No entanto, o mesmo pode conduzir, aqui ou ali, numa tributação final mais gravosa do que aquela que poderia resultar da tributação final individual, sendo que tal consequência só ao contribuinte pode ser imputada.

47. Na verdade, a questão da imputação afigura-se de grande relevância no caso concreto. O grupo de sociedades pressupõe que cada sociedade participante mantenha a sua autonomia jurídica e patrimonial, submetendo-se ao controle ou direção de outra sociedade, com vista a alcançar os objetivos económicos comuns definidos a nível central⁹. Se gestão de todas as sociedades dominadas do grupo depender de uma administração centralizada e controlo direto por parte da sociedade dominante, então existe fundamento jurídico e económico substancial para a aplicação do agravamento 10% a esse grupo de sociedades quando uma ou mais sociedades do grupo apresente prejuízos fiscais, já que os

⁸ Sublinhando estes pontos, William B. Barker, “The Disconnect Between Tax Concepts and the World of Fact: State Law as the Gatekeeper”, 57, Washburn Law Journal, 2018, 144 ss.

mesmos podem ser legitimamente imputados à sociedade dominante, sem qualquer violação dos princípios gerais de processo equitativo (*due process*).

48. O ordenamento jurídico estabelece uma conexão entre o poder de direção detido pela sociedade-mãe, nas relações de grupo, e a responsabilidade¹⁰. A relação entre sociedade-mãe e sociedade-filha pauta-se pela existência do direito da sociedade-mãe de dar instruções vinculativas à sociedade-filha, relativas à gestão desta última, subordinando-se a atuação da sociedade filha ao interesse da primeira. Como contrapartida, a ordem jurídica impõe à sociedade-mãe uma responsabilidade por todas as obrigações da sociedade-filha, mediante o cumprimento de determinados pressupostos.

49. Nesta lógica de grupo, nos termos do disposto no artigo 115.º do CIRC, também o legislador determinou a existência de um regime de responsabilidade solidária passiva bastante forte, no qual incumbe à sociedade dominante o pagamento integral do IRC em primeira linha, podendo, contudo, ser exigido o cumprimento da obrigação por inteiro a qualquer uma das restantes empresas dominadas, isto sem prejuízo direito de regresso. Mesmo que chame à demanda as outras sociedades dominadas, nem por isso se libera da obrigação de efetuar a prestação em falta por inteiro, conforme o disposto nos artigos 501.º e 502.º do CSC.

50. Existindo controlo sobre a gestão por parte da sociedade-mãe ou dominante, isso permitiria considerar válida a solução preconizada pela AT com base no artigo 88º/14 do CIRC, mesmo antes e independentemente da entrada em vigor do n.º 20 introduzido pela lei interpretativa. Com efeito, existindo controlo sobre a gestão das sociedades-filhas por parte da sociedade-mãe não se vê porque é que os prejuízos fiscais deveriam ser imputados apenas à sociedade-filha que os apresentou. Neste caso, a responsabilidade fiscal da sociedade-mãe encontraria o seu fundamento jurídico-económico na subordinação da gestão da sociedade-filha ao poder de direção e interesse da sociedade-mãe.

51. As considerações anteriores, corroboram que o teor literal do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC permite, por mera interpretação declarativa, que se tenha em mente o conceito de sujeito passivo alargado que resulta dos artigos 18.º, n.º 3, da LGT e 115.º do CIRC, corroborados pelo artigo 31.º, n.º 1 daquela Lei, e que se atribua a qualificação de sujeito

⁹ Cfr. artigo 69º n.º 2 do CIRC.

¹⁰ Cfr., por exemplo, o artigo 501.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)

passivo às sociedades dominantes dos grupos abrangidos pelo RETGS e se proceda à consideração dos prejuízos do grupo como facto determinante do agravamento da tributação autónoma.

A natureza interpretativa do n.º 20 do artigo 88º do IRC

52. O artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado de 2016 –LOE16) procedeu à introdução de um n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, visando fixar tal entendimento da lei fiscal. Aí se veio determinar que *“Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º* A este preceito foi conferida força de lei interpretativa pelo artigo 135.º do LOE16, com inevitáveis consequências em sede de aplicação da lei no tempo, por força do artigo 13º n.º1 do Código Civil, que determina que *“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.”*

53. No entanto, o artigo 135º da Lei n.º 7-A/2016 foi julgado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional¹¹. Aí se sustentou que *“as leis interpretativas devem ter-se por abrangidas pela proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal¹². Só assim não será naqueles casos em que, tendo os tribunais sido chamados a pronunciarem-se sobre a interpretação a dar a leis ambíguas e controvertidas, se tenha a propósito delas estabelecido uma *controvérsia jurisprudencial*. Se os tribunais, aos quais cabe a autoridade de dizer o direito — através de decisões juridicamente fundamentadas e no termo de um processo de partes com igualdade de armas —, refletem e alimentam a controvérsia propiciada pela ambiguidade da lei, é inevitável concluir que a questão jurídica é, *no momento presente*, incerta ou insanável; os destinatários desta não têm, nessas*

¹¹ Acórdão n.º 395/2017, de 12-7.

¹² O Acórdão n.º 267/2017, de 12-7, o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) - número esse aditado pelo artigo 133.º da citada Lei - segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta (PEC) nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016.

circunstâncias, qualquer razão para formarem expectativas na prevalência de uma das posições compreendidas nos «*quadros da controvérsia*», e não podem, por essa mesma razão, invocar a frustração das suas expectativas legítimas contra a decisão do legislador de interpretar a lei num dos sentidos já acolhidos em decisões judiciais¹³.”

54. Nesta sua decisão, o Tribunal Constitucional, reafirmou o entendimento de que a atribuição de natureza interpretativa a normas fiscais que agravam os encargos dos contribuintes é, *prima facie*, inconstitucional, sendo admissível, à luz da proibição constitucional da retroatividade dos impostos, unicamente na circunstância de existir, a propósito da lei interpretada, uma controvérsia insanável com um lastro decisório «*estatisticamente significativo*» no âmbito de uma determinada ordem jurisdicional.

55. Ora, relativamente à questão da aplicação do artigo 88º n.º 14 do CIRC aos grupos de sociedades sujeitos a RETGS, o Tribunal Constitucional entendeu que o *escasso lastro decisório*¹⁴ da controvérsia na jurisprudência arbitral gerada à sua volta em nada justificava a atribuição de efeitos interpretativos retroativos ao nº 20 do mesmo artigo, considerando, pelo contrário, que por ser na verdade uma norma inovadora e constitutiva, limitando por isso o poder interpretativo dos tribunais, a mesma deveria ter alcance prospetivo e nunca retroativo, sob pena de violar a proibição da retroatividade das leis fiscais, consagrada no artigo 103º/3 da CRP e ínsita no princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, que é um dos princípios do Estado de direito.

56. Note-se, porém, que o Tribunal Constitucional apenas recusou um efeito interpretativo retroativo ao nº 20 do artigo 88º do CIRC, impondo para o futuro a aplicação do artigo 88º n.º 14 do CIRC aos grupos de sociedades que optaram pela tributação do RETGS, *ex vi* nº 20. Com esta decisão, o Tribunal Constitucional não considerou inconstitucional a solução do nº 20 – de aplicação do agravamento das tributações autónomas no âmbito do RETGS – nem considerou que a mesma era incompatível com o teor literal e a inserção sistemática do artigo 88º n.º 14 do CIRC. De resto, o Tribunal Constitucional deixou bem clara a sua posição sobre o “topos” da

¹³ Acórdão n.º 395/2017.

¹⁴ Foram então referidos, como textos prova (*dicta probandi*), apenas os processos arbitrais do CAAD n.º 239/2014-T, n.º 659/2014-T, n.º 447/2015-T.

retroatividade leis interpretativas num outro aresto, o Acórdão n.º 107/2018¹⁵, versando sobre o alcance interpretativo retroativo do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, relativo à proibição das deduções.

57. Com os seus pronunciamentos, o Tribunal Constitucional quis salvaguardar a liberdade interpretativa do julgador e a sua autoridade de dizer o direito de maneira definitiva no caso concreto, respeitando plenamente a sua autonomia hermenêutica e metódica. No que respeita especificamente à aplicação do artigo 88.º n.14 aos grupos de sociedades, o Tribunal Constitucional teve ocasião de se pronunciar especificamente sobre a questão da respetiva conformidade com a Constituição, tendo sustentado que “se uma sociedade que apresenta lucros normalmente tributáveis no âmbito do IRC, retira vantagens fiscais, através do RETGS, do facto de o grupo fiscal que integra apresentar prejuízo, é natural que veja agravada as taxas de tributação autónoma incidentes sobre despesas que o legislador presume serem, em muitas situações, dispensáveis ou fraudulentas. Assim é não apenas porque, ao incorrer nessas despesas, a sociedade reduz a sua contribuição para mitigar as perdas do grupo que integra e de cujos resultados negativos beneficia no plano fiscal, como porque as relações de interdependência e dominação próprias dos grupos societários podem facilmente ditar que as despesas tributadas sejam realizadas, não pela sociedade a que substancialmente se destinem, mas por aquela(s) sociedade(s) do grupo que, por não apresentar prejuízos, está em posição de minimizar os encargos de todo o grupo com tributações autónomas. A solução consagrada no artigo 88.º, n.º 14, na interpretação impugnada pela recorrente, corresponde, deste modo, à necessidade de articulação entre o regime da tributação do lucro e a regulação dos incentivos fiscais através das tributações autónomas.”

58. Assim sendo, nada impede que o presente tribunal arbitral de considerar que a norma do artigo 88.º do 14 do CIRC aplicável aos grupos de sociedades abrangidos pelo RETGS, no período fiscal de 2014, por entender que essa interpretação é inteiramente compatível com o conceito de sujeito passivo aí consagrado e com uma interpretação jurídico-económica das tributações autónomas e do regime jurídico dos grupos de sociedades e que essa interpretação não contende com os princípios da legalidade

¹⁵ Veja-se, igualmente, sobre esta mesma questão, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, da 2.ª Secção.

tributária, da igualdade material, da proibição do excesso e da segurança jurídica e proteção da confiança dos cidadãos.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa sindicado;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial da autoliquidação de tributações autónomas no “Grupo Fiscal B...” relativa ao exercício de 2014 no montante de €233.484,71;
- c) Julgar prejudicado, face ao supra decidido, o pedido de juros indemnizatórios formulado e
- d) Condenar a Requerente o no pagamento das custas deste processo.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 233.484,71 nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem (a cargo da Requerente conforme decidido supra) em €4.284,00 (quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros), nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.



Notifique-se.

Lisboa, 28 de junho de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo

Juiz José Poças Falcão
(Presidente)

Professor Doutor Jónatas Machado
(Vogal)

Professor Doutor Manuel Pires
(Vogal)