

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 21/2018-T

Tema: IRC – Prejuízos fiscais. Aplicação da lei no tempo.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL, com número de identificação fiscal ..., com sede na ..., ..., ..., no Porto, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2014, na parte em que não reflete a dedução fiscal de prejuízos fiscais ocorridos em 2013 no montante de € 1.779.377,05.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Com a alteração do n.º 1 do artigo 75.º do Código do IRC, operada pela Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro, com efeitos desde de 1 de janeiro de 2014, a Requerente tem o direito de deduzir ao lucro tributável de 2014 os prejuízos fiscais de exercícios anteriores imputáveis ao ramo de negócio da comercialização de gás e serviços conexos junto de grandes clientes que foram suportados pela Sucursal em Portugal da sociedade de direito espanhol B..., S.L. (B...).

Com efeito, a B... foi cindida em 2013 e a universalidade dos seus dois ramos de negócios foi transferida para a A..., S.A., que ficou com o negócio *mayorista* (grandes

clientes/clientes industriais) e a C..., S.A., que ficou com o negócio *minorista*, incluindo a parte *minorista* pertencente à Sucursal da B... em Portugal.

A cisão foi efetuada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal previsto na Diretiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, que em Portugal encontra a sua tradução nos artigos 73.º a 78.º do Código do IRC.

Em 2013, de acordo com a redação então vigente do n.º 1 do artigo 75.º do Código do IRC, a dedução dos prejuízos fiscais do negócio *mayorista* da sucursal da B... em Portugal, que transitou para a A..., S.A., não era ainda possível sem a prévia autorização do Ministro das Finanças.

A partir de 2014 essa dedução passou a poder ser feita sem necessidade de autorização prévia, por efeito da nova redação desse preceito introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que passou a dispor: “[o]s prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no artigo 52.º e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam.”

Entende, porém, a Administração Tributária que em 2014 não se aplica essa nova versão do n.º 1 do artigo 75.º do CIRC, mas sem razão.

Com efeito, o artigo 14.º da Lei n.º 2/2014 dispõe que “[s]em prejuízo do disposto no artigo 8.º, a presente lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014.”. E o facto tributário aqui em causa ocorre em 31 de Dezembro de 2014, face ao princípio da anualidade previsto no artigo 8.º, n.ºs 1 e 9, do Código do IRC pelo qual o imposto é “devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil” e o “facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”.

O certo é que nenhuma disposição especial restringe o âmbito temporal de aplicação da nova redação do artigo 75.º, n.º 1, que resulta do artigo 14.º da citada Lei n.º 2/2014 e a esse mesmo resultado se chegaria por força da regra geral constante do artigo 12.º, n.º 2, do Código Civil que determina: “[quando a lei (...) dispuser diretamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.”

No mesmo sentido aponta o artigo 12.º da Lei Geral Tributária, onde se consigna que “[a]s normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos (n.º 1) e “[s]e o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.”

Assim sendo, quer o indeferimento da reclamação graciosa, quer a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2014, padecem de vício material de violação de lei, porquanto não deve ser vedada a dedução dos prejuízos fiscais de estabelecimento estável transferido em processo de cisão, ao lucro tributável da Requerente.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que a nova redação do artigo 75.º, n.º 1, do Código de IRC, no tocante à transmissibilidade dos prejuízos fiscais, apenas é aplicável às operações de fusão, cisão e entrada de ativos que sejam posteriores a 1 de janeiro de 2014, por ser operação que constitui o facto tributário relevante para efeito da dedução de prejuízos.

E tendo a fusão/cisão da B... retroagido os seus efeitos a 1 de janeiro de 2013, era ainda aplicável o regime de transmissibilidade de prejuízos que decorria do artigo 75.º, n.º 1, na redação vigente anteriormente à publicação da Lei n.º 2/2014, implicando que a possibilidade de dedução de prejuízos tivesse de ser precedida de autorização do Ministro das Finanças.

Nesse sentido apontando ainda o disposto no artigo 12.º da LGT que estabelece o princípio segundo o qual as normas tributárias apenas se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor.

A interpretação do artigo 75.º, n.º 1, na redação resultante da Lei n.º 2/2014, no sentido de que permite a dedução de prejuízos fiscais de anos anteriores, é inconstitucional por violação dos princípios da legalidade fiscal e da igualdade tributária, bem como dos princípios do Estado de Direito, da reserva da lei fiscal e separação de poderes.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Não foi requerida a produção de prova testemunhal e, no seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 26 de março de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II -Fundamentação

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte:

a) A B..., S.L. (B...) foi objecto de cisão, em 2013, tendo transferido o seu ramo de negócio *majorista* (grandes clientes/clientes industriais) para A..., S.A. e o ramo de negócio *minorista* (pequenos clientes) para a C..., S.A., incluindo as partes pertencentes à Sucursal da B... em Portugal;

b) A A..., S.A. recebeu a parte do negócio da sucursal em Portugal da B... afecta ao negócio *majorista* incluindo os prejuízos fiscais apurados nos termos do artigo 52.º do CIRC, no total de € 7.736.421,96.

c) Nos termos do regime jurídico vigente em 2013, a Requerente solicitou ao Ministro das Finanças autorização para transmissão dos prejuízos fiscais associados à atividade que lhe foi transferida (negócio *majorista* da sucursal da B... em Portugal).

d) Pelo ofício n.º..., de 1 de janeiro de 2017, a Requerente foi notificada da não autorização para utilização da quota-parte dos prejuízos fiscais referente ao exercício de 2013.

e) Em 29 de Maio de 2015, a Requerente apresentou declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2014, sem ter considerado no apuramento da matéria coletável a dedução de prejuízos fiscais decorrentes da cisão da B..., S.L.

f) Em 31 de maio de 2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de autoliquidação de IRC de 2014, requerendo a dedução prejuízos fiscais apurados em 2013 resultantes da cisão da B..., S.L.

g) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 17 de outubro de 2017 pelo diretor de serviço da Unidade de Grandes Contribuintes.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

Questão de direito

5. Pretende a Requerente a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa interposta do ato de autoliquidação de IRC relativo a 2014 e, conseqüentemente, a anulação desse ato tributário na parte em que não admite a dedução de prejuízos fiscais que assumiu por efeito da cisão da B..., SL.

Sustenta que por via da nova redação do artigo 75.º, n.º 1, do Código de IRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, com efeitos desde 1 de janeiro de 2014, a Requerente tem o direito de deduzir ao lucro tributável de 2014 os prejuízos fiscais de exercícios anteriores imputáveis ao ramo de negócio da comercialização de gás e serviços conexos que resultaram da referida cisão.

A referida disposição do artigo 75.º, n.º 1, do Código de IRC, na redação resultante da Lei n.º 2/2014, passou a dispor nos seguintes termos:

“Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no artigo 52.º e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam.

No regime precedente, a transmissibilidade dos prejuízos fiscais, nesse condicionalismo, estava dependente de autorização do Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial, e a autorização estava subordinada à demonstração que a fusão era realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das atividades das sociedades intervenientes.

Entretanto, a Lei n.º 2/2014, que procedeu à alteração da referida disposição do artigo 75.º, n.º 1, do Código de IRC, no seu artigo 14.º, sob a epígrafe “Produção de efeitos”, contém uma norma de direito transitório material do seguinte teor: “Sem prejuízo do disposto no artigo 8.º, a presente lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014.”

A ressalva feita no segmento inicial do preceito quanto ao artigo 8.º não tem nenhum relevo para a apreciação do caso, visto que se refere à taxa de IRC aplicável em função da avaliação económica e financeira do país, pelo que o que interessa sobretudo considerar é a interpretação a atribuir à regra de aplicação da lei no tempo quando manda aplicar o novo regime legal “aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014”.

A Requerente defende que a norma se aplica ao período de tributação de 2014, atento o princípio da anualidade do imposto, visto que o IRC é devido por períodos de tributação que coincidem com o ano civil e o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação (artigo 8.º, n.ºs 1 e 9 do Código de IRC),

relevando ainda que o prejuízo fiscal que se pretende deduzir ainda se não encontra caducado.

A questão não pode ser vista, no entanto, com esta linearidade.

A transmissão de prejuízos fiscais nos termos do artigo 75.º, n.º 1, do Código do IRC, como resulta da transcrição há pouco feita, é efetuada “nos termos e condições estabelecidos no artigo 52.º e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam”. E nos termos do n.º 1 desse artigo 52.º, “os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação (...) são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores”, acrescentando o n.º 2 que a “dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável”.

Como explica ANTÓNIO ROCHA MENDES, o mecanismo de dedução ao lucro de um determinado exercício de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores visa atenuar o impacto negativo da aplicação do princípio da anualidade do imposto. Ainda assim, a dedução está sujeita a três diferentes limites: de natureza temporal, no ponto em que apenas pode ocorrer até ao 12.º período de tributação posterior; de natureza subjetiva, na medida em que apenas as sociedades que obtêm resultados negativos podem reportar esses prejuízos; e de natureza quantitativa, considerando que a dedução a efetuar não pode exceder 70% do lucro tributável apurado nesse mesmo período fiscal, sendo o eventual excesso reportado para os períodos de tributação posteriores.

Por outro lado, a lei não permite que o sujeito passivo possa obter o benefício do reporte no mesmo ano em que os prejuízos são apurados - o que equivaleria ao reembolso dos prejuízos fiscais -, mas apenas admite o reporte para diante, isto é, para os períodos de tributação posteriores – com os limites já antes considerados -, significando que a dedução está sempre dependente da obtenção de um rendimento no futuro (*IRC e as reorganizações empresariais*, Lisboa, 2016, págs. 118 a 123).

Sendo este o regime legal da dedução dos prejuízos fiscais, por efeito da apontada articulação entre os artigos 75.º, n.º 1, e 52.º, n.º 1, do Código do IRC, parece claro que a falada norma de direito transitório material permite a aplicação das alterações introduzidas por esse diploma ao período de tributação referente a 2014, mas não necessariamente a dedução de prejuízos fiscais resultantes da fusão de sociedades, visto que essa dedução – como se deixou exposto –, podendo abranger prejuízos apurados em exercícios anteriores, apenas pode refletir-se nos períodos de tributação posteriores.

A interpretação normativa que a Requerente propõe teria como consequência a própria abrogação do regime legal vigente quanto à dedução de prejuízos fiscais, permitindo que o sujeito passivo - em detrimento do estabelecido no artigo 52.º, n.º 1 - pudesse deduzir em 2014 prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Ora, o artigo 14.º da Lei n.º 2/2014 determina que as alterações legislativas decorrentes dessa lei produzam efeitos desde 1 de janeiro de 2014, mas o certo é que o regime introduzido pelo artigo 75.º, n.º 1, do Código de IRC, quanto à transmissão de prejuízos fiscais, é aplicável ao período de tributação de 2014 mas apenas quanto aos prejuízos apurados nesse ano e que só são dedutíveis aos lucros tributáveis obtidos nos períodos de tributação posteriores.

Não se coloca, por conseguinte, nenhum problema de aplicação da lei no tempo. O que sucede é o regime legal decorrente das disposições conjugadas dos artigos 52.º, n.º 1, e 75.º, n.º 1, do Código do IRC obsta à dedução em 2014 dos prejuízos fiscais apurados em 2013.

Por outro lado, a interpretação propugnada pela Requerente implicaria que as empresas que alteraram significativamente a sua atividade ou o seu objeto (cfr. redação do artigo 52.º anterior a 1 de Janeiro de 2014) pudessem vir a obter a dedução dos prejuízos que durante os exercícios anteriores lhes tinha sido vedada pelo legislador. Em suma, e na falta de norma expressa que salvasse esse efeito, será impossível, por via interpretativa, vir a reabrir situações jurídicas já consolidadas na ordem jurídica nacional.

O pedido arbitral mostra-se ser assim improcedente.

Pedidos prejudicados

Face à improcedência do pedido principal, fica prejudicada a apreciação dos pedidos de reembolso das importâncias pagas a título de imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.

III – Decisão

Termos em que acordam em tribunal arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;

- b) Julgar prejudicado o conhecimento dos demais pedidos deduzidos.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.779.377,05, que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 23.562,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 20 de julho de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

Árbitro vogal

Cristiana Leitão Campos

Árbitro Vogal

Miguel Carrasqueira Baptista