

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 353/2018-T

Tema: IRC – Dedução de benefícios à colecta de tributações autónomas – Artigo 88º-21, do CIRC – (In)constitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), Luís Janeiro e António Pragal Colaço (vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. O Requerente A... S.A., (adiante também designada por Requerente), com sede na ..., ..., Rua..., nº..., ...-... Paço de Arcos, com o NIPC: ..., apresentou em 26/7/2018, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista que fosse proferida decisão de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa - Processo: n.º ...2018..., que teve como objecto o acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2015.

2. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa - Processo n.º ...2018..., que teve como objecto o acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2015, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma de créditos apurados no âmbito do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), no valor de 161.674,32€ - Declaração Modelo 22 - Campo 725 do quadro 076 do Anexo

D da declaração Modelo 22, do SIFIDE II no valor de 373.860,77€ - Declaração Modelo 22 - Campo 712 do quadro 073 do Anexo D da declaração Modelo 22), bem como, da dedução por Dupla Tributação Internacional no valor de 326.329,12€, Declaração Modelo 22 - quadro 14 da declaração Modelo 22) por deduzir à colecta de IRC e subsidiariamente, para o caso de se entender não ser aplicável às tributações autónomas o artigo 90º do CIRC, solicita ainda a declaração de ilegalidade da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua efectivação, com o conseqüente reembolso do respetivo montante e pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira por expedição electrónica de 26/7/2018.

3.1 A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

3.2 Em 12/9/2018, as partes foram notificadas da designação dos árbitros não tendo arguido qualquer impedimento.

3.3 Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 2/10/2018.

3.4 Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

4.1 A Requerente é uma sociedade anónima sujeita e não isenta de tributação em sede do IRC.

4.2 Em 27/05/2016 apresentou declaração Modelo 22 de IRC referente a 2015, tendo apurado o montante de tributações autónomas em IRC no valor de 151.227,08€.

4.3 A Requerente submeteu, em 31 de Março de 2017, uma declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) de IRC de substituição do exercício de 2015, tendo em vista relevar o crédito de imposto por Dupla Tributação Jurídica Internacional no quadro 14 da referida declaração.

4.4 No cálculo do imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático não permite que se inscreva o valor relativo às taxas de tributação autónoma, em sede de IRC deduzido dos montantes do benefício fiscal do CFEI, do SIFIDE II e da Dupla Tributação Internacional, na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC.

4.5 A Requerente tinha a sua situação tributária e contributiva regularizada e o seu lucro tributável não foi apurado por métodos indirectos.

4.6 Os benefícios fiscais e créditos referidos devem ser deduzidos à colecta de tributações autónomas porque: (i) podem ser deduzidas à colecta de IRC apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC; (ii) a colecta das tributações autónomas é considerada como colecta do IRC, sendo aquela parte integrante deste imposto; (iii) as regras de liquidação previstas no artigo 90.º do CIRC são aplicáveis às tributações autónomas e (iv) o entendimento da Requerente vai na linha da diversa jurisprudência do CAAD, que já se pronunciou sobre este tema.

4.7 A norma contida na segunda parte do artigo 88º n.º 21 do CIRC, introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, não deve ter verdadeira natureza interpretativa e se a tiver, não pode a mesma ser aplicada ao caso sub judice, por consubstanciar tal aplicação o reconhecimento de eficácia retroativa à lei fiscal, em manifesta contradição com o artigo 103º n.º 3 da CRP.

4.8 A alteração da segunda parte, do n.º 21 do artigo 88º do CIRC, foi considerada materialmente inconstitucional, por violação da proibição constitucional da retroactividade dos impostos, constante do n.º 3 do artigo 103.º da CRP (Acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017 do Tribunal Constitucional).

4.9 Assim quer antes, quer depois da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, o artigo 90.º, n.º 1, do CIRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas.

4.10 A Requerente apresentou, a 22 de Dezembro de 2017, uma reclamação graciosa, visando a correcção das ilegalidades acima referidas.

4.11 A 20 de Junho de 2018, a Requerente foi notificada da decisão final da reclamação graciosa apresentada, a qual indeferiu o pedido de dedução de benefícios fiscais e crédito por dupla tributação à colecta do IRC (incluindo a derivada de tributações autónomas), no exercício de 2015.

4.12 As diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável restringem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis, que são as previstas nos Capítulos III e IV do CIRC para o IRC que tem por base o lucro tributável e no artigo 88.º do CIRC para o IRC que tem por base a matéria tributável das tributações autónomas e as respectivas taxas. No entanto, as formas de liquidação que se prevêem no Capítulo V do mesmo Código são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.

4.13 Quaisquer que sejam os cálculos a fazer, é unitária a liquidação que o sujeito passivo ou a AT devem efectuar nos termos dos artigos 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), e 120.º ou 122.º, e com base nela é que é calculado o IRC global, seja qual for a matéria colectável relativa a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente.

4.14 Devem ser permitidas as deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC à colecta de IRC resultante de tributações autónomas, pelo menos nos casos em que as deduções resultam de lei especial, pois estará afastada necessariamente a possibilidade de as afastar por via de uma interpretação restritiva do n.º 2 do artigo 90.º, pois é essa lei especial, precisamente por o ser, que impõe a sua aplicação, já que as leis especiais se sobrepõem às leis gerais nos seus específicos domínios de aplicação.

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

4.16 Quanto à dedutibilidade de despesas de investimento previstas no SIFIDE II à colecta de IRC derivada de tributações autónomas, havendo uma liquidação única, conclui-se que a parte da colecta que provém das tributações autónomas é parte integrante da colecta de IRC.

4.17 Sendo o artigo 90.º, inserido no Capítulo V, que se remete no artigo 4.º, n.º 1, do SIFIDE, não se vê suporte legal para efectuar uma distinção entre a colecta proveniente das tributações autónomas e a restante colecta de IRC, pelo facto de serem distintas as taxas e as formas da determinação da matéria tributável.

4.18 É seguro que se está perante benefícios fiscais cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais, inferindo-se daquele artigo 92.º que a intenção legislativa de incentivar os investimentos em investigação e desenvolvimento previstos no SIFIDE é tão firme que vai ao ponto de nem sequer se estabelecer qualquer limite à dedutibilidade da colecta de IRC.

4.19 A Requerente elenca as decisões arbitrais proferidas nos Processos (769/2014-T; 219/2015-T; 369/2015-T; 370/2015-T; 637/2015-T; 673/2015-T; 740/2015-T; 749/2015-T; 784/2015-T; 5/2016-T; 31/2016-T; 326/2016-T; 360/2016-T; 456/2016-T; 530/2016-T; 536/2016-T; 565/2016-T; 576/2016-T; 578/2016-T; 630/2016-T; 672/2016-T; 679/2016-T; 59/2017-T; 60/2017-T; 134/2017-T; 216/2017-T; 428/2017-T; 433/2017-T; 474/2017-T e 45/2018-T).

4.20 Fazendo notar que a grande maioria das decisões arbitrais, de que se exemplificam as referidas no ponto anterior, foram no sentido de permitir a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE à colecta das tributações autónomas. No entanto, algumas decisões proferidas, principalmente, entre a entrada em vigor da lei n.º 7-A /2016 e antes da decisão do TC (Acórdão n.º 267/2017 de 31/05/2017) foram no sentido de não permitir a referida dedução, influenciadas pela alteração legal referida, que “possibilitava mais do que uma leitura” quanto à referida dedução. Com a publicação do referido acórdão, que afirmou a inconstitucionalidade daquele artigo 135.º, afastou-se a sua aplicação aos anos fiscais anteriores a 2016. Assim, somos levados a concluir que, com este novo enquadramento, provavelmente, estas decisões desfavoráveis, nunca teriam sido proferidas.

4.21 Assim, a decisão da reclamação graciosa enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em errada interpretação dos artigos 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013, 88.º (designadamente n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março) e 90.º do CIRC, bem como do 133.º desta Lei n.º 7- A/2016, vícios esses que justificam, a sua anulação.

4.22 A Requerente no art.º 76.º do seu pedido de pronúncia arbitral, aborda a questão respeitante ao crédito por Dupla Tributação Internacional, mas logo de seguida no art.º 77.º, afirma que não pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral sobre a referida questão.

4.23 Fundamenta na ilegalidade dos actos de liquidação tem direito a juros indemnizatórios e peticiona-os em consequência.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou processo instrutor, invocando em síntese, o seguinte:

5.1 A ATA respondeu essencialmente analisando a natureza jurídica das tributações autónomas e a sua articulação com as regras gerais do imposto em que se integram.

5.2 O carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC, consistindo em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes. A integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspectos, 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 respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código, i. e., tendo como base o lucro e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.

5.3 Em termos globais, a colecta do IRC apurada nos termos do art.º 89.º e do n.º 1 do art.º 90.º tem natureza compósita, cindível, por um lado entre a colecta de imposto propriamente dita, resultante da estrutura geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas colectivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (Art.º 103.º, n.º 1 da CRP), a que se deduzem as importâncias referidas no n.º 2 do art.º 90.º, nos termos e modos ali referenciados e, por outro, o somatório das colectas das tributações autónomas que incorporam um sentido e fundamentos próprios e que, por isso, não devem ser objecto de confusão.

5.4 Ora, do mesmo modo que se encontra apoio na letra e na *ratio* da lei para concluir coerentemente também em substância se detectam razões para concluir que não podem ser deduzidos às mesmas colectas os benefícios fiscais, entre eles, o SIFIDE, que não deve ser deduzido aos montantes das colectas das tributações autónomas,

5.5 O resultado desta interpretação implicaria que, na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do art.º 105.º do Código do IRC – e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do art.º 90.º [*«Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º (...)*]», fossem incluídas as tributações autónomas

5.6 Sendo a única (e consistente) interpretação da expressão “montante apurado nos termos do número anterior” com a natureza das deduções referidas nas alíneas do n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC, relativas a: - créditos de imposto por dupla tributação internacional jurídica e económica (actuais alíneas a) e b));

- benefícios fiscais (actual alínea c));

- pagamento especial por conta (actual alínea d));

- e retenções na fonte (actual alínea e)).

5.7 Os argumentos ora esgrimidos já foram apresentados em sede arbitral, em concreto nos Processo n.º 603/2014 – T e Processo n.º 697/2014-T, todos decididos a favor da Requerida, cujo objecto único era a dedução à colecta da parte do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma daqueles do SIFIDE, bem como, nos processos n.º 113/2015-T; 535/2015-T; 639/2015-T; 535/2015-T; 670/2015-T; 722/2015-T; 736/2015-T; 745/2015-T; 746/2015-T; 750/2015-T; 751/2015-T; 752/2015-T; 767/2015-T; 769/2015- 780/2015-T; 781/2015-T; 784/2015-T; 784/2015-T; 174/2016-T todas elas corroborando a tese pugnada pela Requerida.

5.8 Quanto ao efeito interpretativo conferido pelo artigo 135.º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016, a Requerida apela à jurisprudência exarada, entre inúmeras outras, nas decisões proferidas nos processos arbitrais n.ºs 722/2015 –T CAAD; 727/2015 – T CAAD; 785/2016 T CAAD e, bem assim, no voto vencido lavrado pela insigne Conselheira Fernanda Maçãs no processo n.º 5/2016 T CAAD.

5.9 Conclui pela ilegalidade da dedutibilidade do SIFIDE à coleta das tributações autónomas, sem necessidade de se lançar mão do carácter interpretativo dado pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (OE para 2016), ao artigo 21.º do artigo 88.º do CIRC,

que passa a ter o seguinte conteúdo: “21 - 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.” Em suma, o legislador ao aditar este n.º 21 ao artigo 88.º do CIRC com o conteúdo mencionado, limitou-se a acolher e a reforçar o sentido interpretativo que já resultava das normas vigentes como ficou demonstrado.

5.10 Decorrendo a liquidação de um acto de aplicação correcta da lei e não de nenhum erro imputável aos serviços, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. Por não haver razões que o justificassem o Tribunal dispensou a realização da primeira reunião prevista no art. 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo.

7. A Requerente e a Requerida apresentaram alegações reiterando os argumentos apresentados nas anteriores peças processuais.

II.

8. Saneamento

8.1 As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8.2 O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.3 O processo não enferma de nulidades.

8.4 Não foram suscitadas exceções.

8.5 Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III Fundamentação

9. Os factos

9.1. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão do pedido, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

9.1.1 A Requerente é uma sociedade anónima sujeita e não isenta de tributação em sede do IRC.

9.1.2 Em 27/05/2016 apresentou declaração Modelo 22 de IRC referente a 2015, tendo apurado o montante de 150.062,68€ a pagar, o qual resulta de tributações autónomas em IRC no valor de 151.227,08€, deduzido do montante de 1.164,40€ a título de retenções na fonte.

9.1.3 A Requerente procedeu à autoliquidação de IRC do ano de 2015, onde não inscreveu a dedução dos benefícios fiscais na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma, de créditos apurados no âmbito do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), no valor de 161.674,32€ - Declaração Modelo 22 - Campo 725 do quadro 076 do Anexo D da declaração Modelo 22, do SIFIDE II no valor de 373.860,77€ - Declaração Modelo 22 - Campo 712 do quadro 073 do Anexo D da declaração Modelo 22).

9.1.4 No cálculo do imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático na Modelo 22 não permite que se inscreva o valor relativo às taxas de tributação autónoma, em sede de IRC deduzido dos montantes do benefício fiscal do CFEI, do SIFIDE II e da Dupla Tributação Internacional, na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC.

9.1.5 A Requerente no art.º 76.º do seu pedido de pronúncia arbitral, aborda a questão respeitante ao crédito por Dupla Tributação Internacional, mas logo de seguida no art.º 77.º, afirma que não pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral sobre a referida questão.

9.1.6 A Requerente tinha a sua situação tributária e contributiva regularizada e o seu lucro tributável não foi apurado por métodos indirectos.

9.1.7 A Requerente apresentou, a 22 de Dezembro de 2017, uma reclamação graciosa, visando a correcção das ilegalidades acima referidas.

9.1.8 A 20 de Junho de 2018, a Requerente foi notificada da decisão final da reclamação graciosa apresentada, a qual indeferiu o pedido de dedução de benefícios fiscais e crédito por dupla tributação à colecta do IRC (incluindo a derivada de tributações autónomas), no exercício de 2015.

9.2. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar 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).

Deste modo, 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 da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Os factos dados como não provados decorrem da ausência de prova a seu respeito.

Não se deram como provadas nem não provadas, alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

9.3 Factos não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

10. O Direito

10.1 A questão central a decidir consiste em saber se podem ser deduzidos aos valores de tributação autónoma em IRC, no montante de 151.227,08€, os créditos fiscais emergentes do benefício fiscal do CFEI, do SIFIDE II, na modalidade de crédito de imposto dedutível à colecta de IRC. Está, pois, em causa, a inclusão da matéria colectável subjacente à tributação autónoma sem qualquer diferenciação da matéria colectável calculada nos termos dos artigos próprios do IRC. Trata-se, pois, do tipo de leitura que se tenha do art.º 90º, n.º1, a) do CIRC que, por sua vez, está relacionado, na vertente de quem deve efectuar a liquidação do imposto, com o art.º 89º, a) do CIRC. A conclusão lógica será que, se não existir qualquer diferenciação, a coleta dela resultante contará para o valor a que se deduzirão as verbas referidas no n.º 2 do art.º 90º do CIRC, em que se incluem benefícios fiscais, nomeadamente do CFEI e do SIFIDE II (presentes neste Processo); caso se conclua que essa matéria colectável é dual, não será possível fazer qualquer dedução à colecta dela (tributação autónoma) resultante. Em suma: a uma colecta unitária resultante de uma matéria colectável unitária, dever-se-ão efectuar deduções de forma unitária; no caso contrário, a colecta não será unitária e, conseqüentemente, as deduções também não serão unitárias.

Transcrevem-se, para facilidade expositiva, os citados artigos 89º e 90º, do CIRC:

Artigo 89.º

Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efetuada:

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) Pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos.*

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

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

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

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

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;
- c) A relativa a benefícios fiscais;
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;
- e) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

10.2 Este é mais um processo que envolve tributações autónomas de IRC, pelo que será importante fazer uma resenha desta realidade fiscal, nomeadamente das suas origens e da sua implementação no normativo fiscal português em sede de IRC e de IRS.

10.3 Ao que parece, as tributações autónomas surgiram nos antípodas de Portugal e como imposto autónomo. Como se pode ler num *paper* sobre *fringe benefits* na Austrália apresentado na reunião “22nd APEC Finance Ministers’ Technical Working Group Meeting in Khanh Hoa, Vietnam, on 15 June 2006” por Sam Reinhardt and Lee Steel”:

“Fringe benefits (indirect, non-cash benefits provided to employees in addition to wages or salary) have been legally taxable in Australia since the inception of the federal income tax. Because of difficulties in determining the value of fringe benefits and for a range of other administrative and related reasons, in practice there was an almost universal non-inclusion of most fringe benefits in assessable income by employees (Australian Government 1985).

In recognition of the growing trend of remunerating employees with non-cash business benefits (particularly for those employees on higher incomes), the explicit taxation of fringe benefits was proposed in the Draft White Paper (Australian Government 1985). Fringe benefits tax was subsequently introduced in 1986. Fringe benefits tax is levied on employers, rather than employees, to simplify compliance and administration.”

A génese das tributações autónomas é, essencialmente, uma alternativa, em sede de outro imposto, à tributação, em sede própria, dos trabalhadores dependentes (bem como órgãos sociais de sociedades) sobre benefícios não pecuniários, o que começou a ser mais relevante

numa fase em que estas formas de remunerações aumentaram nas sociedades, sobretudo para trabalhadores com rendimentos mais elevados. Na Austrália optou-se por criar um imposto autónomo, o que nos parece uma solução transparente e esboreita relativamente ao que efetivamente se pretende com este tipo de tributação. Apesar de autónomo, recai sobre as entidades patronais, sendo assim um ónus adicional para estas entidades. Como se diria em linguagem económica, esse imposto autónomo incidente sobre as entidades patronais é um “sucedâneo” (substituto) de outro imposto.

10.4 Em Portugal, já com os Códigos de IRC e IRS em “velocidade cruzeiro”, o legislador fiscal resolveu introduzir tributações autónomas no nosso sistema fiscal em sede desses dois impostos sobre o rendimento, essencialmente com o intuito de prevenir a evasão fiscal em que pessoas singulares acabassem por ser as mais beneficiadas. Estas tributações começaram a ser aplicadas às despesas confidenciais na sequência do Decreto-Lei nº192/90, de 2 de Junho, tendo sido alargadas a um conjunto vasto de situações com a reforma fiscal de 2001, muito particularmente para gastos tipicamente para fruição de trabalhadores dependentes/órgãos sociais, embora também se tenha aproveitado para alargar as tributações autónomas a outras realidades, em particular no âmbito internacional (por exemplo, transferências em determinadas circunstâncias para residentes em “paraísos fiscais”). É interessante mencionar situações em que é expressamente reconhecido que só existirá uma tributação autónoma em IRC se não houver sujeição em IRS. Veja-se, por exemplo, o caso da tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros em IRC (cf. art.º 88º, nº6, do CIRC) apenas quando não tiver havido tributação em IRS, por via da categoria A e por força da sua utilização pelo trabalhador ou órgão social constar de contrato escrito (cf. art.º 2º, nº3, b, 9) do CIRS). Como é que uma tal tributação autónoma de IRC se pode incluir no esquema normal da tributação de uma pessoa colectiva em IRC? O legislador pode dar-lhe o nome que entender mas a realidade é outra, como o próprio legislador admite expressa (como no caso que acabámos de relatar) ou implicitamente.

10.5 Muitas discussões já ocorreram a propósito das tributações autónomas (sendo que em vários casos o legislador fiscal acabou por evitar contendas futuras pela via de posterior legislação que alterou disposições anteriores que davam azo a diferentes posições), nomeadamente em vários processos de arbitragem fiscal. São as tributações autónomas IRC?

Devem ser consideradas um imposto sobre o consumo pois são tributação sobre despesas? A este propósito, acrescentaríamos que a frequente utilização da expressão “*despesas*” é, em si própria, redutora. É que as tributações autónomas também surgem sobre outros encargos (que não despesas, pois estas são um conceito jurídico que tem a ver com a transacção), como sejam os relativos às depreciações de activos fixos tangíveis.

10.6 Afinal, o que pretendeu o legislador com a introdução da tributação autónoma em IRC? Parece-nos essencial perceber o espírito dessa lei, nomeadamente pelo facto da Lei Geral Tributária, no seu art.º11º, nº1 estipular que :

“Na determinação dos sentidos 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”.

Ora a indagação sobre o espírito da lei conduz ao seu exame lógico ou racional, nele se distinguindo o elemento sistemático, histórico e teleológico.

10.7 Quanto ao elemento sistemático, que entendemos como o mais relevante neste caso concreto, o legislador optou por introduzir uma nova forma de tributação (sobre encargos, em vez da tradicional tributação sobre rendimentos/ganhos), aproveitando os impostos sobre o rendimento já existentes, sobretudo para manter a unidade do sistema fiscal. Na verdade, poderia ter criado um novo imposto cuja base tributável dependesse de outro(s), mas não foi esta a decisão. Feita essa opção, tinha, de seguida, três alternativas possíveis: desconsiderar esses encargos (cujo leque foi sendo alargado, como já referido), tributá-los autonomamente ou acumular as duas penalizações. Vingaram estas duas últimas hipóteses, para o que não terá sido alheia a constatação do elevado número de sujeitos passivos de IRC que apresentavam prejuízos fiscais e da consequente ineficácia na obtenção de receitas fiscais, se a opção tivesse sido apenas a de desconsiderar esses encargos para efeitos fiscais. Assim, nalguns casos acumulou os dois procedimentos (despesas confidenciais/não documentadas e algumas transferências para residentes em “paraísos fiscais”) e, na maioria das situações, apenas se decidiu pela tributação autónoma. Ora, qualquer tributação autónoma segue a mesma lógica, seja no IRC, seja no IRS, e que já existia anteriormente ao surgimento das tributações autónomas a que nos estamos a referir, a que consta do art.º88º do CIRC: a de ser uma tributação segregada da correspondente ao “edifício global do imposto” que entendemos, no IRS, como a parcela relativa aos

rendimentos englobados (de forma obrigatória ou opcional, neste último caso nos termos dos números 3 e 5 do art.º 22º do CIRS), e no IRC, para as pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em Portugal e que aqui exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, em função de uma base tributável cujas regras se encontram entre os artigos 17º e 52º do CIRC. No CIRS, antes desta “tributação autónoma” já existiam, desde a entrada em vigor do CIRS, para residentes, taxas liberatórias (no seu art.º 71º) e taxas especiais (no art.º 72º). E situações novas foram sendo adicionadas a essa parcela do IRS, fora do englobamento: por exemplo, a tributação dos residentes não habituais relativamente aos rendimentos obtidos em “actividades de elevado valor acrescentado” passou a fazer parte integrante do art.º 72. E o que une todas estas tributações “à parte” do “edifício global do imposto”, é de não admitirem quaisquer deduções à colecta resultante da sua base tributável. A isto chama-se elemento sistemático. Se já existia no IRS para residentes e não foi questionado em IRS, passou a existir também em IRC e aqui, sim, começaram as divergências por causa da redacção do art.º 90º do CIRC. A razão destas divergências, terá sido originada por se ter mantido inalterada a redacção do art.º 90º do CIRC após o “enxerto” neste Código da tributação autónoma. O legislador fiscal actuou apenas ao nível do quadro 10 da declaração modelo 22, ao não fazer qualquer ligação do campo da tributação autónoma com a parcela do “IRC propriamente dito”. Terá considerado que a menção constante do art.º 80º do CIRC era suficientemente esclarecedora pois aquela faz uma nítida conexão entre a liquidação do IRC e declaração modelo 22 quando refere que a liquidação de IRC é feita “...a) *Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*”. E certamente que não foi por engano que se inseriu, no referido quadro 10, a tributação autónoma numa localização que não permite qualquer ligação às deduções à colecta constantes do nº2 do art.º 90º do CIRC. Estamos habituados a enxertos nos quadros das declaração modelo 22 de IRC, algumas vezes até dificilmente legíveis, pois o corpo da letra é mais pequeno para caberem no sítio certo. Esta preocupação de colocar no sítio certo é uma regra que sobreleva o aspecto da declaração e que traduz essa ligação ao articulado do CIRC. De facto, parece-nos totalmente irrealista, por exemplo, ligar uma dedução à colecta por dupla tributação jurídica internacional ou por benefícios fiscais, a uma tributação que de IRC só tem uma menção de que está lá está incluída (e que foi acrescentada no CIRC para que não houvesse dúvidas de que o legislador a tinha

inserido dentro de um imposto já existente). Fazer uma interpretação tão literal do art.º 90º do CIRC, será contrariar frontalmente a dualidade que foi introduzida no IRC com a tributação autónoma. E contrariar o sistema de tributação sobre o rendimento que existe a partir da Reforma fiscal dos anos oitenta que introduziu um imposto único sobre o rendimento, mas que admitiu logo excepções à regra geral do englobamento dos rendimentos, no caso das pessoas singulares, ou seja, um tratamento autónomo para certas situações. E neste caso, o sistema não é de vasos comunicantes, mas sim de vasos “paralelos”.

10.8 À data da autoliquidação de IRC relativo a 2015 de que trata este processo, já era ponto assente que as tributações autónomas eram IRC ou estavam relacionadas com a categoria B do IRS, consoante os casos.

10.9 Ainda para realçar a dualidade do IRC, aproveita-se para mencionar, que a actual redacção do artigo 12.º do CIRC, já existia em 2015:

Artigo 12º

Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal

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.

Esta disposição é uma das que consideramos bastante relevantes para a decisão a tomar neste processo arbitral. Como sabemos, a transparência fiscal visa eliminar a dupla tributação económica, tributando os sócios ou os membros nos casos dos ACE (Agrupamentos Complementares de Empresas) e dos AEIE (Agrupamentos Europeus de Interesse Económico), respectivamente sobre a “matéria colectável” ou sobre o “lucro ou prejuízo para efeitos fiscais”. Ao não se excluïrem as tributações autónomas destas entidades relativamente ao IRC, é indubitável que o legislador fiscal distingue duas realidades: o IRC (“propriamente dito”, na nossa óptica), que sempre existiu e que antecedeu as tributações autónomas, e uma segunda realidade, que também passou a existir e que, apesar de ser tratada no mesmo Código e, nesse sentido, ser considerada IRC, mereceu designação própria: tributação autónoma. Esta dualidade do IRC já era reconhecida pelo Professor SALDANHA SANCHES, J. L., **Manual de Direito Fiscal**, pág.407: “Com esta previsão [tributações autónomas] o sistema mostra a sua natureza

dual.” O mesmo Professor, como foi citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28, salientou o escopo anti abuso das tributações autónomas ao referir que: “... o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis. Este carácter anti abuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza “anti sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita. Elas “terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)”. Neste mesmo sentido, da dualidade do IRC por força da existência das tributações autónomas, foi o entendimento constante do Processo nº722/2015-T (em que parte da decisão arbitral também respeitou a uma dedução à colecta relativa ao SIFIDE), de que transcrevemos um excerto crucial para tal apreciação, e no qual nos revemos:

“Fazendo apelo à ratio legis fica claro que as tributações autónomas são cobradas no âmbito do processo de liquidação do IRC de acordo com uma raiz e uma dogmática próprias que levam a que a coleta total do imposto não seja uma realidade unitária, mas composta (MANUEL DE ANDRADE, **Ensaio Sobre a Teoria da Interpretação das Leis**). Assim, é possível nela descortinar a coleta de imposto propriamente dita, resultante da mecânica geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas coletivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (art.º 103.º, n.º 1 da CRP). Tudo no respeito e em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e do dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada. E a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º do CIRC e nos termos e modos ali referenciados.

A esta coleta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a coleta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma raiz, um

sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adoção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do código, que configura, como é pacífica doutrina, uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta. Sendo que, neste caso, por se tratar de cumprir finalidades que extravasam os fins puramente reditórios do imposto, para se situar no campo dos comportamentos que a lei considera abusivos e / ou não desejados, nos parece claro que não faz sentido que se lhe efetuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.”

Acrescentaríamos que, apesar de ser usual referir as tributações autónomas, o legislador fiscal designou esta realidade contida no CIRC apenas por “*tributação autónoma*”, discriminando, sim as várias taxas da tributação autónoma, consoante os encargos que se pretende tributar. Esta designação reforça a ideia da dualidade do IRC: existe o IRC sobre a matéria coletável dos sujeitos passivos calculada nos termos gerais do CIRC, que depende de regras próprias e conduz ao cálculo de uma coleta bruta, à qual, por sua vez, serão efetuadas várias deduções unidas por uma mesma lógica tributária, e, paralelamente, existe a tributação autónoma, com as suas regras próprias e diversas em função da situação a tributar, mas cujo cálculo se esgota num artigo próprio do CIRC: o art.º 88º.

10.10 Nesta sequência, coexistirão num mesmo Código (IRC):

(i) um lucro tributável ou prejuízo fiscal e uma matéria coletável, que sempre existiram e que continuam a existir, relativos àquela realidade que designámos, à falta de uma expressão mais apropriada que o próprio legislador poderia ter adoptado para evitar este tipo de disputas, por “*IRC propriamente dito*” e a aplicação a esta matéria coletável da(s) taxa(s) do art.º87º do CIRC e, mais recentemente, ao lucro tributável, das sobretaxas, designadas por Derrama Estadual, tratadas no art.º87º- A do CIRC, bem como as deduções à colecta previstas no art.º 90º do CIRC;

(ii) diversas matérias coletáveis independentes entre si e da referida em (i), mas às quais se aplicam diferentes taxas para calcular as diversas parcelas desta “outra” colecta do IRC, que sempre esteve segregada na declaração modelo 22 do IRC. Não é por acaso, como afirmámos anteriormente, que o quadro 10 da declaração modelo 22, quando surgiu a nova realidade da

tributação autónoma, a considerou totalmente independente do “outro IRC”, o que designamos por “IRC propriamente dito”.

Aliás, nesta decisão em nada ponderou a atual redacção (embora posterior à matéria a que se refere este processo arbitral) do art.º 88º, no seu nº 21:

Art.º 88º

Taxas de tributação autónoma

...

21 - 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, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.

Até se compreende esta redacção na sequência de outras alterações já ocorridas noutras questões controversas sobre IRC: assim foi com a Derrama Municipal (que passou inequivocamente a não ser dedutível para efeitos de apuramento da base tributável em IRC) e com as tributações autónomas (que passaram a ser expressamente incluídas no IRC, embora sem perda de identidade própria, acrescentaríamos). Transcrevemos a parte do art.º 23º-A do CIRC, na sua redacção actual, que reflecte essas duas alterações legislativas.

Artigo 23.º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;

...

Regressando ao ponto que estávamos a tratar: a posição que defendemos é à luz da anterior redacção do art.º88º do CIRC, ou seja, sem a existência do actual nº 21º. Sabemos que a

jurisprudência está dividida no tratamento das situações anteriores. A nossa decisão é uma das possíveis. Na sua argumentação, quer a Requerente, quer a Requerida, elencaram vários processos arbitrais em que as decisões são diversas para situações idênticas àquela a que respeita este processo.

10.11 Quanto ao elemento histórico, as tributações autónomas em IRC surgem num contexto de combate à evasão fiscal ao nível da tributação do rendimento, embora mais particularmente do rendimento de pessoas singulares. São um veículo desincentivador de comportamentos abusivos de sujeitos passivos, ou seja, incluir na esfera dos gastos das pessoas colectivas (ou atividades profissionais ou empresariais da categoria B do IRS), verbas cujos beneficiários efectivos, mesmo que não integralmente, são entidades que, por sua vez, não serão tributadas em qualquer sede sobre esses benefícios. Também o elemento histórico conduz a considerar que estas tributações autónomas vieram tributar uma realidade diferente da dos rendimentos das pessoas coletivas.

10.12 Quanto ao elemento teleológico, as tributações autónomas em IRC também visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, ao tributarem encargos dedutíveis pelos sujeitos passivos de IRC, ou, ao tributarem mais pesadamente encargos não dedutíveis a que, por esta via das tributações autónomas, se impõe uma tributação acrescida. Mais uma vez, é notório um circuito paralelo ao IRC “propriamente dito”, mas incluído numa definição mais alargado do IRC e que visa arrecadar receitas para o Estado. E são as próprias estatísticas oficiais que relevam a importância das receitas das tributações autónomas nas receitas globais deste imposto (já têm superado 1/10 das receitas de IRC).

11 A questão da alegada inconstitucionalidade do artigo 8º-21, do CIRC, na redação da Lei nº 7-A/2016

Alega a Requerente que a norma contida na segunda parte do artigo 88º nº 21 do CIRC, introduzida pela Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, não deve ter verdadeira natureza interpretativa e se a tiver, não pode a mesma ser aplicada ao caso sub judice, por consubstanciar tal aplicação o reconhecimento de eficácia retroativa à lei fiscal, em manifesta contradição com o artigo 103º nº 3 da CRP e assim a alteração da segunda parte, do nº 21 do artigo 88º do CIRC,

foi considerada materialmente inconstitucional, por violação da proibição constitucional da retroactividade dos impostos, constante do n.º 3 do artigo 103.º da CRP (Acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017 do Tribunal Constitucional), concluindo que quer antes, quer depois da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, o artigo 90.º, n.º 1, do CIRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas.

Vejamos a questão seguindo, para o efeito, muito de perto a orientação perfilhada, entre outras, pelas decisões proferidas nos processos n.ºs 697/2014-T, 727/2015-T e 605/2016-T, ambas proferidas por Tribunais presididos pelo também presidente deste Tribunal e ainda no voto de vencido no processo n.º 60/2017-T.

O artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, veio alterar a redação do artigo 88.º CIRC esclarecendo que a coleta de tributação autónoma é feita nos termos do artigo 89.º CIRC – sem qualquer referência ao artigo 90.º CIRC – não sendo admissíveis quaisquer deduções.

Nos termos do artigo 135.º desta lei, a nova redação do n.º 21 do artigo 88.º CIRC tem natureza interpretativa. Significa isto que, à luz do que determina o n.º 1 do art. 13.º do Código Civil, “(...) 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 (...)”. Ou seja, esta norma, tendo carácter interpretativo, é de aplicação imediata, integrando a norma interpretada como se sempre tivesse existido tal previsão legal.

Em face desta alteração e atento o carácter interpretativo da norma, haverá que analisar as implicações para o caso em apreço.

Ressalta, desde logo, que a alteração introduzida veio determinar, para estas situações e como se viu anteriormente, a distinção e autonomia do processamento do IRC em sentido estrito, ou seja, passaram, então, a ser determinados dois procedimentos manifestamente distintos e individualizados: um para a coleta de IRC e outro para a coleta em sede de tributação autónoma.

Passaram igualmente a ser determinados, e de forma interpretativa, limites à forma de entender o benefício fiscal em causa.

Passa a ser a lei, e a sua interpretação literal, que não permite que a dedução seja feita. Ainda para mais quando se trata de um regime, o da tributação autónoma, que é excecional no enquadramento jurídico-constitucional, e que por isso tem determinações que devem ser interpretadas de forma restrita e no respeito pela letra da lei. Tendo-se alterado a redação do artigo 88.º CIRC com efeitos interpretativos, o intérprete fiscal não tem outra alternativa que não seja a de aplicar a norma tal qual ela existe hoje, como se sempre tivesse existido tal redação. Só assim não seria se esta solução fosse incompatível com normas de hierarquia superior, nomeadamente constitucionais. Não sendo este o caso, de acordo com o princípio do primado da lei, deve-se aplicar a regra interpretativa, não havendo nenhuma objecção constitucional a tal.

Sobre este aspecto há que referir que, embora em matéria fiscal os princípios constitucionais da legalidade e da proibição da retroatividade da lei, previstos no art. 103.º da CRP, imponham algumas restrições ao legislador, entende-se que não existe uma proibição constitucional genérica de leis fiscais interpretativas.

Não se acompanha, neste particular, a posição defendida, por exemplo, por J.L Saldanha Sanches¹ quando conclui que “(...) e por isso não nos parece que a lei interpretativa possa ter lugar em matéria fiscal: se até aqui o que estava em causa eram as leis falsamente interpretativas, a revisão constitucional veio impedir os efeitos retroativos de qualquer norma em matéria fiscal. Incluindo os provocados por lei interpretativa (...)”.

Da mesma forma que se considera que, face à jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria de interpretação e delimitação da amplitude do princípio da proibição da retroatividade fiscal², as conclusões dos acórdãos n.º 172/2000, 197/2016, 267/2017 e 395/2017 desse Tribunal, não justificarão interpretação no sentido da proibição absoluta de leis interpretativas.

¹ Cfr. “Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal”, *Fiscalidade*, n.º 1, Janeiro de 2000, p.77 e seguintes.

² V. g., Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho, e acórdão 399/2010, de 27 de Outubro

A admissibilidade constitucional de leis interpretativas em matéria tributária - tal como relativamente a quaisquer normas de natureza fiscal - deverá ser aferida em função das matérias sobre as quais versam e do respectivo conteúdo normativo uma vez que a proibição constitucional da retroatividade da lei fiscal se cinge às matérias de incidência (objectiva, subjetiva, temporal e territorial) do imposto.

Com efeito, como escreve Casalta Nabais³, da redacção do n.º 3 do art. 103.º da CRP resulta “(...) a proibição de normas fiscais retroactivas de incidência oneradoras ou agravadoras da situação jurídica dos contribuintes (...)” (sublinhado nosso).

E o mesmo defendem Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁴: “(...) A constitucionalidade das normas tributárias retroativas tem de ser aferida em termos diferentes consoante elas digam respeito aos elementos materiais que concorrem para a definição do tipo normativo tributário (incidência, isenções e taxa) ou a outras matérias (garantia dos contribuintes, procedimento de liquidação e de cobrança). A proibição constante do art. 103.º, n.º3, da CRP, diz respeito apenas às primeiras. A conformidade constitucional das segundas tem de ser equacionada à luz dos princípios materiais da segurança jurídica e da tutela da confiança que enformam o Estado de direito (art. 2.º da CRP)”.

E a verdade é que a prática jurisprudencial, de que são exemplos os acórdãos do STA de 21-03-2012, proc. n.º 830/11, e de 16-05-2012, proc. n.º 675/11, tem admitido a existência de leis interpretativas de âmbito fiscal.

Partindo-se, assim, da admissibilidade teórica de leis interpretativas em matéria fiscal, cumpre analisar se, no caso em apreço, não obstante a declaração expressa do legislador, estamos efetivamente perante uma lei interpretativa.

³ Cfr. *Direito Fiscal*, Almedina, 3.ª Edição, p.148.

⁴ Cfr. *Leo Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro de Escrita, 4.ª Edição, 2012.

Para Ferrer Correia⁵, “(...) *na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é ‘que o princípio contido na nova lei possa considerar-se ínsito na lei anterior. Ora esse requisito deve julgar-se satisfeito sempre que possa dizer-se que os tribunais decidiriam normalmente, no domínio da legislação anterior, de acordo com tal princípio. (...) É que, verificando-se este pressuposto, cessam as razões que estão na base do princípio da não retroatividade da lei, que se consubstanciam na tutela dos direitos adquiridos e das expectativas concebidas pelos particulares ao agirem ao abrigo das normas da lei precedente. Se a jurisprudência era claramente favorável a um certo entendimento da legislação anterior, e a nova lei o vem confirmar de modo expreso não se vê razão para não definir esta lei como interpretativa e como tal aplicável mesmo para o passado. Em boas contas ninguém poderá queixar-se de ofensas de direitos subjetivos ou de frustração de expectativas, já que os interessados, se tivessem recorrido aos tribunais para fazer valer um suposto direito ou ver esclarecida determinada situação, não teriam muito provavelmente obtido resultado diverso daquele que agora se tornou certo’*”.

E este é também o entendimento de Baptista Machado⁶ quando conclui que “(...) *a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar uma das interpretações possíveis da lei antiga com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas (...)*”. Nestes casos, não há verdadeira retroatividade na aplicação da lei interpretativa porque a interpretação da norma originária efectuada à luz do quadro legal em vigor levaria à mesma solução que a consagrada pelo legislador em norma posterior.

Considera-se, deste modo, que, para qualificar uma lei como interpretativa, deverão verificar-se os seguintes requisitos:

- (i) haver uma questão controvertida ou incerta na lei em vigor; e

⁵ Cfr. Colectânea de Jurisprudência, Ano XIV, Tomo IV, p. 35

⁶ Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 246 e seguintes.

- (ii) o legislador consagrar uma solução interpretativa que resolve a incerteza a que chegariam o intérprete ou o julgador com base no normativo vigente anteriormente à alteração legislativa.

Aplicando estes critérios à situação em apreço, somos levados a concluir que estamos, realmente, perante uma lei interpretativa. Na verdade, a matéria regulada pelo novo e atual n.º 21 do art. 88.º do CIRC era controversa e incerta (tendo dado origem aos processos arbitrais mencionados elencados pela Requerente e pela Requerida, para além dos mencionados anteriormente), correspondendo a solução consagrada a uma das interpretações plausíveis a que o julgador chegaria, como efetivamente chegou, por exemplo, nas decisões arbitrais proferidas nos procs. n.º 697-2014-T, n.º 722/2015-T, n.º 727/2015-T e 605/2016-T .

Contra este entendimento não procederá a alegação de que, para se estar perante uma efetiva lei interpretativa seria necessária uma corrente jurisprudencial que impusesse determinada solução ao legislador, o que não se verificaria na presente situação dado que existem diversas decisões em sentido contrário, conforme detalhado pela Requerente.

E esta alegação não procede porquanto, como refere Baptista Machado⁷, “(...) *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 lei nova 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. 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 inovadora.” (sublinhado nosso).*

⁷ Obra citada, p. 246-247.

Essencial é, pois, que a solução consagrada pelo legislador pudesse ser apurada pelo intérprete ou julgador dentro do quadro normativo em vigor e no âmbito da controvérsia ou incerteza gerada pela norma. Como já referido, apesar de a solução consagrada pelo legislador poder não ser aquela a que determinado tribunal poderia chegar, a verdade é que corresponderia a uma interpretação possível dentro dos quadros da controvérsia, sustentada logicamente noutras decisões (arbitrais) anteriores.

Acresce que esta conclusão quanto ao carácter interpretativo do novo n.º 21 do art. 88.º do CIRC, com inerente aplicação da mesma nos termos do art. 13.º do Código Civil, não viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal decorrente do n.º 3 do art. 103.º da CRP porque, como supra referido, o princípio constitucional em causa proíbe a criação de impostos retroativos, cingindo, assim, o seu âmbito de aplicação às matérias de incidência subjetiva, objectiva, temporal e territorial. Ora, no caso em apreço, não se está a discutir a incidência, a taxa ou o *quantum* da colecta devida a título de tributações autónomas, que se mantém inalterada; o que se discute é a obrigação de efetuar um desembolso dessa coleta a favor do Estado, impedindo a compensação com um crédito fiscal decorrente do regime do CFEI. A obrigação tributária é exatamente a mesma, o que poderia diferir seria a obrigação de pagamento e, como supra referido, esta matéria não goza de qualquer proteção constitucional especial.

Por fim, reafirma-se, não se pode concluir que a atribuição de natureza interpretativa à norma em análise ponha em causa o princípio da segurança jurídica porque, adoptando a norma uma das interpretações possíveis (o que é manifestamente o caso), não se está a violar expectativas fundadas. A interpretação que agora se admite era viável antes do surgimento da lei interpretativa. Por essas razões, com esta solução não se ofendem princípios constitucionais, seja o da proibição constitucional de normas fiscais retroativas, seja o princípio da segurança jurídica.

Não existe, por consequência, fundamento para invocar a inconstitucionalidade.

Em face do exposto, no caso *sub judicio*, não ocorre, também na perspetiva constitucional, a pretendida ilegalidade do ato de autoliquidação do IRC de 2015.

IV DECISÃO

Pelo exposto, decide este Tribunal Coletivo:

- a) Julgar o pedido totalmente improcedente e, em consequência,
- b) Manter na ordem jurídica a decisão de indeferimento da reclamação graciosa - Processo n.º ...2018..., que teve como objecto o acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2015, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma de créditos apurados no âmbito do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), no valor de €151.227,08;
- c) Manter na ordem jurídica o acto de autoliquidação objeto da sobredita reclamação graciosa e
- d) Condenar a Requerente nas custas deste processo.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 151.227,08

Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor l das custas em €3.672,00.

- Notifique-se.

[1 Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

2 A redacção da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas].

Lisboa, 2 de abril de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Luís Janeiro
(árbitro vogal)

António Pragal Colaço
(árbitro vogal)