

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 515/2020-T

Tema: IRC – Taxa aplicável; Período de tributação diferente do ano civil.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Raquel Franco e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 24-12-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou tendo por objecto a omissão de aplicação da taxa de IRC de 21% (ao invés da taxa de 23%) à matéria colectável apurada pela B... por referência ao exercício de 2014, terminado em 31-08-2015 e a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação, bem como a sua anulação.

A Requerente pede ainda reembolso do imposto suportado em excesso no montante de € 149.493,91, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados, até integral reembolso, desde o seu pagamento em 1 de Fevereiro de 2016.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 07-10-2020.

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 redacção 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 colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-11-2020 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 24-12-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

Por despacho de 02-04-2021, foi decidido dispensar reunião e alegações, mas assegurado o direito de contraditório da Requerente sobre as questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente pronunciou-se sobre as referidas questões de inconstitucionalidade.

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

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar a questão da incompetência.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- A)** A Requerente é uma sociedade comercial de direito português, constituída sob o tipo de sociedade anónima, que se dedica à exploração, administração, gestão e desenvolvimento de espaços comerciais, vocacionados, essencialmente, para o comércio a retalho de vestuário (afirmação feita no pedido de revisão oficiosa não questionada);
- B)** A Requerente adoptou, quanto ao exercício de 2014, por um período de tributação não coincidente com o ano civil (ao abrigo do disposto no artigo 8.º, n.º 2 do Código do IRC, na redacção em vigor à data dos factos), o qual se iniciou em 1 de Setembro de 2014, tendo terminado em 31 de Agosto de 2015;
- C)** Por referência ao exercício de 2014, a Requerente entregou no dia 29-01-2016 a sua declaração de IRC Modelo 22 (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D)** Na sua autoliquidação de imposto relativa ao exercício em causa de 2014, a Requerente apurou uma colecta de imposto correspondente a € 1.719.179,92 (campos 347-B e 351 do quadro 10 do Documento n.º 1);
- E)** À colecta referida foi aplicada, por imposição do sistema informático da Administração Tributária, de uma taxa de IRC de 23% à matéria colectável no montante de € 7.474.695,30 apurada pela Requerente relativamente ao exercício aqui em causa de 2014 (campos 311 e 346 do quadro 9 e campo 347-B do quadro 10, do Documento n.º 1);
- F)** Em 29-02-2020, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa da autoliquidação que foi indeferido por despacho de 08-07-2020, nos termos que

constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

§ IV.I.I.II. *Da apreciação*

18. *De acordo com o entendimento da DSIRC constante da Informação n.º 1725/201610, sancionada por despacho da Subdiretora Geral de 04/05/2017, em direito fiscal o princípio da anualidade assume especial relevância no que respeita aos impostos sobre o rendimento, na medida em que segmenta em termos anuais o respetivo regime, construindo períodos tributários temporalmente delimitados (Artigo 8º do CIRC).*

19. *Assim, em sede de IRC, em conformidade com o princípio da anualidade dos impostos, estabeleceu-se que o lucro tributável das empresas será determinado anualmente, correspondendo, em regra, cada período de tributação, ao ano civil.*

20. *Com efeito, nos termos do artigo 8º, nº 1 do CIRC, o IRC é devido por cada período económico.*

21. *No caso em apreço, uma vez que a Requerente adotou um período de tributação não coincidente com o ano civil, o período de 2014 iniciou-se a 1 de setembro de 2014 e terminou a 31 de agosto de 2015. Logo, a lei nova tem aplicação a todos os factos e situações ocorridos no período em que entra em vigor, ou seja, in casu, em 2015, que para a Requerente em iniciou-se em 1 de setembro de 2015*

23. *Ora, todos os anos, no final do ano civil, com a publicação do Orçamento do Estado, se verificam alterações ao CIRC, cujas normas, regra geral, se vão aplicar ao período de tributação do ano seguinte. E, não é por este facto, que o sujeito passivo, em virtude de ter um período de tributação diferente do ano civil, aplica as regras de um ano para a parte do período de tributação que decorre em determinado ano e as regras de outro ano para o período do ano seguinte.*

24. *De facto, ao período de tributação que se inicia em 1 de setembro de 2014 e termina em 31 de agosto de 2015, aplicam-se as regras do CIRC, em vigor no período de tributação de 2014. E, ao período de tributação que se inicia em 1 de setembro de 2015 e termina em 31 de agosto de 2016, aplicam-se as regras do CIRC, em vigor para o período de 2015 e assim sucessivamente.*

25. *Pelo que, não se verifica qualquer questão de aplicação retroativa em relação ao IRC, uma vez que a obrigação tributária nasce depois da aprovação e publicação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro de 2014, isto é, o disposto no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC apenas se aplica aos períodos de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2015.*
26. *Destarte, a taxa de IRC para o período de 2014 é de 23%, nos termos da redação em vigor para os períodos de tributação que se iniciassem em ou após 1 de janeiro de 2014, dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que implementou a Reforma do IRC.*
27. *De facto, em conformidade com o disposto no artigo 14.º daquela lei: "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".*
28. *Por outro lado, tendo em conta a inexistência de disposição transitória relativa à alteração da taxa de IRC e à sua aplicação temporal, relativamente à Lei do Orçamento do Estado de 2015, é aplicável o artigo 12.º, n.º 2 da LGT, sobre a aplicação da lei tributária no tempo, que dispõe: "Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor."*
29. *Desta forma, face à hipotética situação de ter havido o agravamento da taxa de IRC, ao contrário do que sucedeu, segundo a tese defendida pela Requerente, dever-se-ia ainda aplicar a nova taxa agravada a todo o período de 2014 que se iniciou em 1 de setembro de 2014.*
30. *Ora, obviamente tal não seria aceitável face ao princípio da não retroatividade dos impostos (artigo 103.º, n.º 3 da CRP).*
31. *Assim, não assiste razão à Requerente, sendo de aplicar a taxa de IRC de 23% ao exercício económico iniciado em 2014.*
32. *Cumpra ainda referir que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, designadamente pelo facto de a liquidação ora contestada*

não enfermar de qualquer erro ou vício imputável aos serviços, pugnamos, também pela improcedência do pedido de juros indemnizatórios.

33. Após apreciação dos argumentos invocados pela Requerente na sua petição inicial, foi, por parte desta UGC, elaborado o competente "Projeto de Decisão" junto aos autos, consubstanciado na nossa anterior Informação n.º 38-AIR1/2020.

34. Através de ofício emanado da UGC, a Requerente foi devidamente notificada para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no art.º 122.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA").

35. Decorrido o prazo então concedido para o exercício do seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nem a Requerente, por um lado, veio aos autos acrescentar outros elementos que não tivessem já sido dirimidos aquando do nosso anterior "Projeto de Decisão", nem esta UGC, por outro, descortinou também quaisquer outros elementos suscetíveis de colocar em causa as conclusões anteriormente propostas.

Nestes termos,

36. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "Projeto de Decisão", somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

§V. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior "Projeto de Decisão" e as peças processuais carreadas pela Reclamante, parece-nos de indeferir o pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do "quadro-síntese" mencionado no intróito desta nossa Informação, com todas as consequências legais, designadamente, sendo o caso, no que tange ao preceituado no art.º 163.º do CPA e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo art.º 100.º da LGT,

Mais se informa que, em caso de Concordância Superior, se promova a notificação da Reclamante, através de ofício nos termos do previsto nos artºs 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais

- G)** Em 01-02-2016, a Requerente pagou a quantia da autoliquidação relativa ao exercício de 2014 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H)** Em 06-10-2020, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia quanto à matéria de facto.

3. Matéria de direito

A taxa de IRC fixada no artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro é de 23%.

O artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, alterou aquela norma, fixando essa taxa em 21%, e entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2015, nos termos do seu artigo 261.º.

A Requerente teve período de tributação IRC que se iniciou em 1 de Setembro de 2014, e terminou em 31 de Agosto de 2015.

A questão que se coloca no presente processo é a de saber se ao lucro tributável gerado no período referido é aplicável, a taxa de 23%, prevista quando ele se iniciou, como entende a Administração Tributária, ou a taxa de 21% que vigorava quando o período terminou.

A Requerente defende, em suma, que a redução de taxa referida lhe é aplicável, porque

- o período de tributação terminou em Agosto de 2015;
- a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2015 não inclui qualquer disposição transitória que restrinja a aplicação da alteração introduzida no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC;
- o n.º 1 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária estabelece em termos gerais que “*As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor*”;
- o n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC estabelece que “*O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação*”;
- a decisão do pedido de revisão oficiosa enferma de falta de fundamentação.

A Administração Tributária defende a posição adoptada na decisão do pedido de revisão oficiosa, dizendo ainda, sem suma:

- nos termos do art.º 8.º n.º 1 do CIRC, o IRC é devido por cada período económico, sendo um imposto periódico, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, tendendo a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar, ou seja, o facto gerador do imposto é complexo e de formação sucessiva ao longo de um ano;
- *«se o ano de tributação de 2014 da Requerente se inicia em 1 de abril de 2014 e termina a 31 de março de 2015, a taxa a aplicar é a definida para o ano de 2014, sob pena de ferir o princípio da igualdade tributária, porquanto teríamos no mesmo exercício a aplicação de taxas diferentes, pela única circunstância de terem sido definidos períodos de tributação diferentes e não por qualquer outro factor distintivo ao nível do imposto sobre o rendimento»;*
- *«assim, a taxa que se deve aplicar, uma vez que independentemente do ano de tributação começar em 01/01/2014 e terminar em 31/12/2014 ou começar em 01/07/2014 e terminar em 30/06/2015, sempre será a definida para o exercício de 2014, inexistindo qualquer norma de direito transitório, criadora do regime de excepção pretendido pela Requerente»;*
- só com a publicação do Orçamento de Estado, se verificam alterações ao IRC, cujas normas, regra geral, se vão aplicar ao período de tributação do ano seguinte;

- «a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE 2015), não revoga o artigo 14.º, da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pelo que o período de tributação iniciado, mantém-se até 31 de março de 2015»;
- «a não ser assim, conforme já se referiu, estaríamos a violar grosseiramente o artigo 13º da Constituição da República Portuguesa, porquanto estes contribuintes que beneficiam de um período de tributação diferente relativamente ao mesmo exercício, estariam a ser beneficiados com taxas de tributação mais vantajosas»;
- «a interpretação da Requerente, distorce frontalmente e perigosamente as regras da concorrência, porquanto empresas concorrentes da Requerente no sector das telecomunicações, relativamente ao exercício de 2014, foram sujeitas a IRC a uma taxa de 23% ao contrário da pretensa da Requerente, de ser tributada a uma taxa de 21% relativamente ao mesmo exercício fiscal»;
- à face da «teoria interpretativa da Requerente, estará o artigo 193.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE 2015), a distorcer regras elementares de concorrência e de uma economia de mercado que cabe ao Estado proteger e fomentar conforme dispõe o artigo 81.º, alínea f) CRP»;
- «a diferenciação interpretativa, poderia ser entendida como auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, porquanto estaria o Estado atribuir diferentes taxas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções em clara violação do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia»

3.1. A questão da eventual relevância do artigo 14.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro

Refere-se na decisão do pedido de revisão oficiosa o seguinte:

26. Destarte, a taxa de IRC para o período de 2014 é de 23%, nos termos da redação em vigor para os períodos de tributação que se iniciassem em ou após 1 de

janeiro de 2014, dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que implementou a Reforma do IRC.

27. *De facto, em conformidade com o disposto no artigo 14.º daquela lei: "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".*

28. *Por outro lado, tendo em conta a inexistência de disposição transitória relativa à alteração da taxa de IRC e à sua aplicação temporal, relativamente à Lei do Orçamento do Estado de 2015, é aplicável o artigo 12.º, n.º 2 da LGT, sobre a aplicação da lei tributária no tempo, que dispõe: "Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor."*

Antes de mais, há que esclarecer que o artigo 14.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao dispor que “*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*”, não tem qualquer relevância para a decisão da questão.

Na verdade, trata-se de uma regra que não foi incluída no CIRC, constando apenas do diploma que aprovou as alterações introduzidas por aquela lei, tendo evidente natureza de disposição de direito transitório, cuja finalidade é separar os campos de aplicação da nova redacção e da antiga redacção do CIRC.

Por isso, sendo certo que esta norma estava em vigor em 2015, e ainda está hoje, a sua estatuição não tem hoje mais alcance do que o que tinha inicialmente, de impor que seja aplicável a nova redacção do CIRC aos factos tributários e períodos de tributação que ocorreram a partir de 01-01-2014, em vez da redacção que vigorou até final de 2013.

Como, neste caso, é inquestionável que o período de tributação se iniciou em 01-09-2014 e não se vislumbra qualquer facto tributário ocorrido antes dessa data que possa relevar para a decisão da causa, é manifesto que é de aplicar a nova redacção do CIRC introduzida pela Lei n.º 2/2014 e não a que vigorava anteriormente.

É este o único alcance da vigência actual do referido artigo 14.º da Lei n.º 2/2014.

Por outro lado, este artigo 14.º não pode ser considerado uma norma com valor reforçado, à face da definição que consta do n.º 3 do artigo 112.º da CRP, que atribui tal natureza, além das leis orgânicas, «às leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que, por força da Constituição, sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas».

O referido artigo 14.º não se inclui em nenhuma destas categorias de normas, não tendo sequer sido incluído num Orçamento do Estado, a que poderia ser atribuída tal natureza de lei de valor reforçado. (¹)

Por isso, se o artigo 14.º da Lei n.º 2/2014, tivesse algum outro alcance que não fosse o de determinar os campos de aplicação das redacções do CIRC anterior e posterior a 01-01-2014, esse outro hipotético alcance poderia ser limitado ou alterado por leis posteriores, como é a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que é uma lei orçamental e, por isso, é a lei que determina os termos em que o Governo está autorizado a cobrar impostos em 2015, como se refere expressamente no n.º 2 do seu artigo 1.º, em sintonia com o princípio da anualidade do Orçamento d Estado (artigo 106.º, n.º 1, da CRP):

Durante o ano de 2015, o Governo é autorizado a cobrar as contribuições e os impostos constantes dos códigos e demais legislação tributária em vigor e de acordo com as alterações previstas na presente lei.

Assim, a cobrança de IRC «*durante o ano de 2015*» não pode deixar de ser efectuada com base nos «*códigos e demais legislação tributária em vigor*» tendo em conta «*as alterações previstas*» nessa Lei n.º 82-A/2014, não estando o Governo autorizado a efectuar essa cobrança atendendo exclusivamente à redacção do CIRC que vigorava em 2014, como defende a Administração Tributária.

¹ Embora seja duvidoso de as leis orçamentais devem considerar-se leis de valor reforçado, pode ver-se, nesse sentido, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo V, 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2000, pp. 347-48.

3.2. A aplicação do artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, na redacção da Lei n.º 82-B/2014, de 31 Dezembro

O artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pelo artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 Dezembro, estabelece que a taxa geral de IRC é de 21%.

No artigo 261.º desta Lei fixa-se o dia 01-01-2015, como data de entrada em vigor.

No caso em apreço, uma parte do período de tributação ocorreu antes da entrada em vigor desta Lei e outra parte posteriormente.

À face do regime geral de aplicação das leis fiscais no tempo, que consta do artigo 12.º da LGT, a nova taxa é aplicável aos *«factos posteriores à sua entrada em vigor»* (n.º 1 deste artigo), isto é, 01-01-2015.

Mas, por força do disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT, tratando-se de facto tributário de formação sucessiva, *«a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor»* (n.º 2 do mesmo artigo).

Desde logo, à face destas regras, não haverá fundamento para aplicar a anterior taxa ao período que decorreu após 01-01-2015, pois uma parte do período de tributação (a maior parte, dois terços) decorreu na vigência da lei nova. (²)

No entanto, aquelas regras gerais são afastadas por normas especiais, no específico domínio de aplicação destas.

No caso em apreço, há uma norma especial que é o n.º 9 do artigo 8.º do CIRC, que estabelece que *«o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação»*.

Isto é, como se diz no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 382/2012, de 12-07-2012, processo n.º 121/12, *«no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC)»*.

² Neste contexto, há que notar que há manifesto lapso na Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira ao defender, insistentemente, que o período de tributação da Requerente *«se inicia em 1 de abril de 2014 e termina a 31 de março de 2015»* (artigos 14.º, 16.º e 21.º da Resposta), pois o período era de 01-09-2014 a 31-08-2015, como consta da declaração modelo 22 junta aos autos.

Mas, sendo inequívoco que o IRC é devido em função do lucro tributável gerado em determinado período de tributação pela prática reiterada de múltiplos actos, o facto tributário (o «englobamento», na terminologia do citado acórdão do Tribunal Constitucional) que origina o imposto é, por sua natureza, de formação sucessiva. (³)

Por isso, aquela regra do n.º 9 do artigo 8.º consubstancia uma ficção ao estabelecer que *o facto gerador do imposto se considera verificado, instantaneamente, no último dia de tributação, em que ocorre o referido «englobamento».*

Esta ficção justifica-se pelas perceptíveis dificuldades práticas e onerosidade em que se traduziria a necessidade de determinação do lucro tributável relativo a mais que um período por ano, obrigando as empresas a suportarem encargos acrescidos com organização da contabilidade.

É uma ficção que não deixa de aplicar-se nos casos em que o período de tributação não coincide com o ano civil, como se infere do facto de esta situação não ter sido incluída na lista de excepções à regra do n.º 9 do artigo 8.º do CIRCS, que constam do n.º 10 do mesmo artigo.

É corolário desta ficção, que se reconduz a que um facto tributário de formação sucessiva deixe de ser como tal considerado, o afastamento da aplicação da regra do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, aplicando-se, por isso, o regime de aplicação no tempo das leis fiscais próprio dos factos instantâneos, que é o de que «*as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer tributos retroativos*» (n.º 1 do mesmo artigo 12.º).

É certo que, nos casos em que o regime vigente no termo do período de tributação seja mais oneroso do que o que vigorava durante parte do período de tributação, a aplicação do regime vigente no final do período deverá ser afastada, desde logo por força da parte final do n.º 1 do artigo 12.º da LGT, que se sintoniza com a proibição constitucional da criação de impostos retroactivos (artigo 103.º, n.º 3, da CRP), que abrange os elementos essenciais dos impostos indicados no n.º 2 do mesmo artigo.

³ GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, 2019, página 71.

Em sentido idêntico, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2011, página 203.

Mas, essa incompatibilidade constitucional não existe numa situação como a que se depara nestes autos, em que o regime vigente no final do período de tributação é inequivocamente menos oneroso do que o vigente na parte inicial deste período e, por isso, não valem as preocupações garantísticas que justificam a proibição de retroactividade.

Assim, conclui-se que à face desta regra especial sobre a aplicação no tempo das normas sobre IRC, que o n.º 9 do artigo 8.º do CIRC consubstancia, a autoliquidação é ilegal por ter sido efectuada aplicando a taxa de 23% à totalidade do período de tributação, em vez de ter aplicado a taxa de 21%, que é a aplicável, por ser a vigente último dia de tributação, momento em que ocorreu o facto tributário ficcionadamente instantâneo relevante a tributação em IRC.

É revelador de que a Lei n.º 82-A/2014 não pretendeu estabelecer qualquer restrição à aplicação imediata da nova taxa, designadamente que essa aplicação se restringisse aos períodos de tributação iniciados a partir de 01-01-2015, o facto de não se ter nela incluído qualquer disposição transitória restringindo a regra da aplicação imediata da nova taxa, como tem sido habitual quando essa intenção de restrição existe, como bem se nota no acórdão arbitral de 15-10-2018, proferido no processo n.º 179/2018:

Com efeito, se o legislador não estabeleceu uma norma transitória, devemos concluir que

apenas não o fez porque não o quis fazer, ou seja, porque pretendeu a aplicação das regras gerais acima referidas, das quais resulta a aplicação imediata da nova taxa de IRC a todos os períodos de tributações iniciados ou em curso a 01/01/2015.

Com efeito, em ocasiões anteriores onde a taxa geral de IRC foi alterada e o legislador quis que a nova taxa apenas se aplicasse a períodos de tributação iniciados após a entrada em vigor da nova taxa, o legislador estabeleceu uma norma transitória nesse sentido, conforme resulta dos vários exemplos que se seguem.

Na sua redação inicial, o atual n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC correspondia ao n.º 1

do artigo 69.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e dispunha que “A taxa do

IRC é de 36,5%, excepto nos casos previstos nos números seguintes”.

Ao abrigo do n.º 1 do artigo 41.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do Orçamento de Estado para 2000), a redação do n.º 1 do artigo 69.º do Código do IRC vigente à data foi alterada para “A taxa do IRC é de 32%, excepto nos casos previstos nos números seguintes”.

Simultaneamente, estabeleceu o legislador no n.º 3 do mesmo artigo que “O disposto no n.º 1 do artigo 69.º do Código do IRC, com a redacção dada pela presente lei, é aplicável aos rendimentos obtidos em períodos de tributação cujo início ocorra a partir de 1 de janeiro de 2000”.

No ano de 2002 houve uma nova alteração à taxa de IRC através do n.º 1 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2002), tendo a redação do então artigo 80.º do Código do IRC passado a ser “A taxa de IRC é de 30%, excepto nos casos previstos nos números seguintes”.

Mais uma vez, o legislador estabeleceu uma norma transitória relativa à aplicação temporal da nova taxa de IRC no n.º 7 do artigo referido no parágrafo anterior que dispunha “O disposto no n.º 1 do artigo 80.º aplica-se aos rendimentos obtidos nos períodos de tributação cujo início ocorra a partir de 1 de Janeiro de 2002” (...).

A evolução da taxa de IRC manteve a sua tendência e no ano de 2004, e o n.º 1 do artigo 30.º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2004) alterou o n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC vigente à data por forma a estabelecer que “A taxa de IRC é de 25%, excepto nos casos previstos nos números seguintes”.

Em conformidade com o procedimento adoptado pelo legislador nas alterações anteriores à taxa de IRC, ao abrigo do n.º 2 do mesmo artigo, “O disposto no n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC aplica-se aos rendimentos obtidos nos períodos de tributação cujo início ocorra a partir de 1 de Janeiro de 2004” (...).

Como resulta dos vários exemplos de alterações à taxa de IRC mencionados anteriormente,

sempre que a intenção do legislador foi excluir a aplicação da nova taxa de IRC aos períodos de tributação iniciados antes da entrada em vigor da nova lei, mas com um termo posterior à alteração da taxa, o legislador estabeleceu normas transitórias nesse sentido.

Se não o fez para a redução da taxa de IRC prevista na Lei do Orçamento de Estado para 2015 não foi certamente porque se esqueceu.

Foi simplesmente porque pretendeu a imediata aplicação da nova taxa a todos os períodos de tributação iniciados em 01/01/2015, após 01/01/2015 ou em curso a 01/01/2015.

Na verdade, em face da referida reiterada ponderação casuística que legislativamente tem sido adoptada sobre restrições à aplicação imediata das leis novas sobre IRC, sendo de presumir-se que «o legislador ... soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), a não previsão de qualquer restrição na Lei n.º 82-B/2014 tem de ser interpretada como manifestação legislativa da aplicação da nova taxa imediatamente a todos os factos tributários que viessem a verificar-se posteriormente, entre os quais se inclui o «englobamento» que o Tribunal Constitucional considera ser o facto tributário.

Pelo exposto, a autoliquidação efectuada pela Requerente aplicando a taxa de 23% é ilegal, à face do regime de IRC aplicável a Requerente.

3.3. Questões de violação do princípio da igualdade e regras da concorrência

3.3.1. Princípio da igualdade

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca violação do princípio da igualdade, enunciado no artigo 13.º da CRP.

O princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se

estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.
(⁴)

No que concerne à violação do princípio da igualdade, invocada pela Administração Tributária no artigo 35.º da Resposta, é verdade que deste regime de tributação em que o período não coincidente com o ano civil pode resultar a aplicação aos sujeitos passivos um regime distinto do que é aplicável aos que não formulem tal opção, pois, esta «*significa (...) que aos sujeitos passivos cujo exercício não coincida com o ano civil serão aplicáveis, no cálculo do lucro tributável e do imposto a pagar relativamente a cada período de doze meses, regras diferentes daquelas a que está sujeita a generalidade dos sujeitos passivos*». (⁵)

Mas, trata-se de um **regime opcional** que, à face do regime vigente em 2014-2015, é colocado na livre disponibilidade de todos os sujeitos passivos, bastando, para o obterem, manifestarem a opção por tal regime, com a necessária aceitação da implícita obrigação de manutenção do regime durante cinco anos (n.º 2 do artigo 8.º do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro).

Havendo esta possibilidade de todos os sujeitos passivos de IRC, livremente, formularem a opção pelo período de tributação que entenderem, não se gera uma situação de violação do princípio da igualdade, invocado pela Administração Tributária, pois a todos é garantido esse direito de opção, precisamente nos mesmos termos e com as mesmas condições.

Mas, naturalmente, quem fizer tal opção, fica, por mero efeito de a ter feito, em situação jurídica distinta da situação de quem não a fez e, por isso, o tratamento distinto das duas situações criadas com a opção não implica violação do princípio da igualdade, que pressupõe tratamento distinto de situações idênticas.

3.3.2. Violação das regras da concorrência

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional: n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87; n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86; n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88; n.º 169/90, de 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89; n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88; n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90; n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93; n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95; n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91; n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97.

⁵ RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, 2007, Almedina, páginas 46-47.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, invocando o artigo 81.º, alínea f), da CRP, defende que *«a interpretação da Requerente, distorce frontalmente e perigosamente as regras da concorrência, porquanto empresas concorrentes da Requerente no sector das telecomunicações, relativamente ao exercício de 2014, foram sujeitas a IRC a uma taxa de 23% ao contrário da pretensa da Requerente, de ser tributada a uma taxa de 21% relativamente ao mesmo exercício fiscal»*.

O artigo 81.º, alínea f), da CRP estabelece que *«incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social (...) assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral»*.

Como diz a Requerente, não é uma empresa que actue no *«sector das comunicações»*, mas sim na área da exploração gestão e administração de espaços comerciais, pelo que não se pode considerar demonstrado, à face da prova produzida, que, qualquer que seja o regime de IRC aplicável à Requerente, possa resultar perturbação no *«sector das telecomunicações»*.

Mas, decerto, aquela referência ao *«sector das comunicações»* será um lapso.

De qualquer modo, mesmo que se interprete a alegação da Autoridade Tributária e Aduaneira como reportando-se a distorção das *«regras da concorrência»* e favorecimento de *«certas empresas ou produções»*, por empresas concorrentes da Requerente, que actuem na área em que esta desenvolve a sua actividade, a violação da regras da concorrência é afastada pelo que já se referiu a propósito do princípio da igualdade: todas as empresas da área em que a Requerente actua puderam optar pelo regime que lhe foi aplicado, pelo que estão todas em perfeitas condições de concorrência.

3.3.3. Proibição de auxílios de Estado

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende ainda que *«a diferenciação interpretativa, poderia ser entendida como auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, porquanto estaria o Estado atribuir diferentes taxas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas*

ou certas produções em clara violação do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia».

A violação de regras da União Europeia é proibida pelo n.º 4 do artigo 8.º da CRP que estabelece que *«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».*

O artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) estabelece no seu n.º 1, a regra de *«salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções»* (as restantes normas deste artigo indicam auxílios considerados compatíveis com o mercado interno).

Sendo a Requerente à exploração, administração, gestão e desenvolvimento de espaços comerciais, vocacionados, essencialmente, para o comércio a retalho de vestuário, não se vê nem são indicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira como pode da sua actividade resultar que sejam afectadas *«as trocas comerciais entre os Estados-Membros».*

Por outro lado, como já se referiu, estando a possibilidade de opção por qualquer período de tributação na disponibilidade de todas as empresas tributadas em IRC em Portugal não se coloca a possibilidade de *«falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções»*, a que alude aquele artigo 107.º.

Por isso, não ocorre violação do artigo 107.º do TFUE.

3.3.4. Consequências da ilegalidade da autoliquidação

A referida ilegalidade da autoliquidação constitui vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a anulação da autoliquidação, de harmonia com o artigo

163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A decisão do pedido de revisão oficiosa que manteve a autoliquidação enferma do mesmo vício, pelo que também se justifica a sua anulação.

4. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

Em 01-02-2016, a Requerente pagou a quantia da autoliquidação relativa ao exercício de 2014 (€ 504.737,31) e pede o reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de € 149.493,91, com juros indemnizatórios contados desde essa data.

Como consequência da anulação parcial da autoliquidação há lugar a reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de € 149.493,91.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da «*reclamação administrativa*», que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06.

Como também se refere no mesmo acórdão, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT*».

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

No caso em apreço, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos «*quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar*

mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

Como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 29-02-2020, pelo que apenas a partir de 27-02-2021 haveria direito a juros indemnizatórios, se a decisão sobre aquele pedido não tivesse sido apreciada.

Tendo sido proferida decisão sobre o pedido de revisão oficiosa em 08-07-2020, antes de se ter completado um ano sobre a sua apresentação, a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral, em

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às questões de ilegalidade da autoliquidação e da decisão do pedido de revisão oficiosa;
- b) Anular a autoliquidação relativa ao exercício de 2014, bem como a decisão do pedido de revisão oficiosa;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente a quantia de € 149.493,91;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Administração Tributária deste pedido.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **149.493,91**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-04-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Raquel Franco)

(A. Sérgio de Matos)