

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 539/2020-T

**Tema: IRC – Período de tributação diferente do ano civil; facto tributário;
Alteração da taxa de imposto; Aplicação da lei fiscal no tempo**

SUMÁRIO:

Atento o disposto no n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, que determina que a formação do facto tributário só se conclui no termo do período anual de tributação, e em face do disposto no n.º 1 do art. 12.º da LGT, considera-se aplicável ao facto tributário formado em 30 de setembro de 2015 a taxa de 21%, tal como decorre da Lei n.º 82-B/2014, de 13 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2015.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Fernanda Maçãs (na qualidade de árbitro-presidente), Dr. Rui Ferreira Rodrigues (na qualidade de árbitro vogal) e Professor Doutor Luís Menezes Leitão (na qualidade de árbitro vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I. Relatório

1.1 – A....., com sede na Rua, Amadora, titular do número de identificação fiscal, doravante designada por «Requerente», vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT», e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal

arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 15 de outubro de 2020, tem por objeto o despacho de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa (Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa n.º), na parte respeitante à não aplicação da taxa de 21% à matéria coletável do IRC relativa ao exercício de 2014, em vigor em 30-09-2015 (data do termo do exercício de 2014), proferido pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, em 14 de julho de 2020, ao abrigo de subdelegação de competências, com todas as consequências legais, designadamente:

- Declaração de ilegalidade e consequente anulação do indeferimento parcial do referido pedido de revisão oficiosa;
- Declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do ato de autoliquidação de IRC, constante da declaração de substituição modelo 22 n.º-C....-., relativa ao período de tributação de 2014, consubstanciado na liquidação n.º 2016....., de 09-12-2016; e
- Condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) ao reembolso do montante de 250 084,39€, acrescido de juros indemnizatórios.

1.3 – Com o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente juntou 14 documentos, além da procuração forense e do documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral inicial.

1.4 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 26 de outubro de 2020.

1.6 - Os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitros do tribunal arbitral coletivo, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 10 de dezembro de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, 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 do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 10 de janeiro de 2021.

1.9 - A AT foi notificada, por despacho arbitral da mesma data, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.11 – Em 16 de março de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência, por não provada, do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação, com a consequente absolvição do pedido.

1.12 – Na mesma data a Requerida juntou o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.13 – Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental junta ao processo, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 17 de março de 2021, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma bem como a apresentação de alegações, uma vez que as questões estão suficientemente debatidas nas peças processuais apresentadas pelas Partes.

1.14 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até 13 de julho de 2021, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

1.15 – Em 30 de abril de 2021 a Requerente juntou aos autos cópia do acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-04-2021, tirado do Processo n.º 057/20.8BALS.B. Em exercício de contraditório veio a Requerida alegar que a decisão ora junta pela Requerente, não se debruça sobre a clara violação do princípio da igualdade, assim como as distorções de concorrência e auxílios de Estado, estabelecendo diferentes taxas de tributação para sujeitos iguais, cujo único fator diferenciador é terem o benefício fiscal referente a um diferente período de tributação.

1.16 – Em 04 de maio de 2021 foi proferido despacho para a Requerida exercer, querendo, o contraditório, no prazo de 10 dias, o que a mesma fez em 18 de maio de 2021.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

Que é uma sociedade comercial com sede em território português, tendo adotado, relativamente ao exercício de 2014, um período especial de tributação não coincidente com o ano civil, com início em 1 de outubro de 2014 e termo em 30 de setembro de 2015.

Em 29 de fevereiro de 2016 procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2014, com o número de identificação-C....-..., tendo a mesma sido substituída em 7 de dezembro do mesmo ano de 2016 pela declaração com o número de identificação-C....-...

O artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2015, e cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de janeiro de 2015, deu nova redação ao n.º 1

do artigo 87.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC) nos seguintes termos: “A taxa do IRC é de 21 %, exceto nos casos previstos nos números seguintes”.

Na ausência de uma disposição transitória que regulasse a aplicação temporal da alteração da taxa de IRC, a mesma deverá ser analisada à luz das regras gerais relativas à aplicação da lei tributária no tempo, nomeadamente o n.º 1 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária, que refere: “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos”.

Bem como o n.º 9 do artigo 8.º do CIRC, que refere: “O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”, ou seja, em 30 de setembro de 2015.

Com efeito, à data em que teve início o exercício de 2014, isto é, em 1 de outubro de 2014, encontrava-se em vigor a redação do n.º 1 do artigo 87.º do CIRC que havia sido introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que fixava a taxa geral do IRC em 23%.

Porém o artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, em vigor desde 1 de janeiro de 2015, deu nova redação ao referido n.º 1 do artigo 87.º do CIRC, passando a taxa de 23% para 21%, sendo esta a taxa a aplicar no caso *sub judice* por ser a que se encontrava em vigor em 30 de setembro de 2015, ou seja, na data do facto gerador do imposto que corresponde ao último dia do período de tributação.

No sentido propugnado pela Requerente, vem a mesma enunciar diversa jurisprudência e doutrina, alguma da própria Autoridade Tributária e Aduaneira como a ficha doutrinária proferida no âmbito do Pedido de Informação Vinculativa n.º 138/2009, despacho de 2009.12.21, do Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação de competências, que refere expressamente “Nos termos do n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação. Ou seja, esse é o momento que releva para efeitos do enquadramento tributário do sujeito passivo no exercício.”

Bem como o Ofício Circulado n.º 20212, de 24.09.2019, que refere “Em sede de IRC, o facto tributário é complexo, de formação sucessiva e carácter duradouro, estando completo apenas no último dia do período de tributação, como, aliás, se retira do disposto no n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC”.

Mais refere que a aplicação da taxa de 23% não só viola o disposto nos artigos 8.º, n.º 9 e 87.º, n.º 1 do CIRC, como também o princípio da igualdade tributária, decorrente do artigo 13.º da CRP.

E que a decisão de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa enferma do vício de falta de fundamentação, violando o disposto no artigo 77.º da LGT.

Termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela anulação parcial do ato de liquidação do IRC relativo ao exercício de 2014, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

O IRC é um imposto periódico, cujo facto gerador é complexo e de formação sucessiva, obedecendo a um princípio da anualidade. De acordo com este princípio, o lucro tributável sobre o qual incide o imposto será segmentado em termos anuais por via da estipulação de períodos tributários temporalmente delimitados.

O artigo 8.º, n.º 1 do Código do IRC estabelece que, em regra, cada período tributário coincide com o ano civil, versando a tributação sobre a riqueza gerada durante esse ano. Neste sentido, o facto de a Requerente ter adotado um período de tributação que não coincide com o ano civil e que se iniciou em 1 de outubro de 2014 e terminou a 30 de setembro de 2015, implica que a tributação incida sobre o lucro tributável obtido nesse período.

Refere também a Requerida que, pese embora as taxas de imposto a aplicar não se encontram previstas nas normas de incidência, nem por isso deixam de consistir num elemento da relação jurídico-tributária, consubstanciando um elemento essencial do imposto que não se confunde com a obrigação tributária, definindo-se esta última no início do período de tributação, quando este não coincide com o ano civil, inexistindo a esse respeito qualquer controvérsia. Assim, a verificação do facto gerador do imposto no último dia do período de tributação, que pode ou não coincidir com o ano civil, seria uma questão diversa. Isto na medida em que o facto gerador do imposto não se pode confundir nem com a determinação da matéria coletável nem com a

taxa aplicável, as quais têm a sua própria autonomia conceptual, concretizando-se em momentos diferentes.

Deste modo, ao período de tributação que se iniciou em 1 de outubro de 2014 e terminou em 30 de setembro de 2015 apenas seriam aplicáveis as regras em vigor no período de tributação de 2014. Por seu turno, ao período de tributação que se iniciou em 1 de outubro de 2015 e terminou a 30 de setembro de 2016 seriam aplicáveis as regras em vigor no período de tributação de 2015 e assim sucessivamente. Quer isto dizer que não é a data de encerramento do período que determina a taxa aplicável, sendo esta aquela que houver sido definida para cada um daqueles períodos.

Entende deste modo a Requerida que a obrigação tributária que nasce após a aprovação e publicação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (a Lei do Orçamento do Estado para 2015), apenas se aplica aos períodos de tributação com início em ou após 1 de Janeiro de 2015. Por seu turno, não tendo aquela Lei revogado o artigo 14.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não se verificaria uma questão de sucessão de leis no tempo, continuando a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, a ser aplicável ao período de 2014.

Assim, considerou a Requerida que seria aplicável a taxa de 23% e não a de 21%, porquanto esta última apenas havia sido definida para o período de 2015, enquanto a primeira teria sido a taxa definida pelo legislador para o período de 2014.

Por último, entendeu que a aplicação da taxa de 21% ao período de 2014 que se iniciou em 1 de outubro de 2014 e terminou a 30 de setembro de 2015 resultaria numa violação do princípio da igualdade, na medida em que se estariam a aplicar taxas diferentes ao mesmo período de tributação pela única circunstância de terem sido adotados pelos sujeitos passivos períodos de tributação diferentes, não se verificando qualquer outro facto distintivo ao nível do imposto que justificasse tal distinção.

E que “(...) a vencer a teoria interpretativa da Requerente, estará o artigo 193.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, 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.

Para além disso 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”.

Termina pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado, uma vez que a liquidação controvertida consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

II. 2.Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se 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).

2.2 - O processo não enferma de nulidades.

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

2.4 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Cumpre apreciar e decidir.

III.3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território português, mais precisamente na Rua, concelho da Amadora;

b) Relativamente ao exercício de 2014, a Requerente adotou um período especial de tributação que não coincidiu com o ano civil e cujo início ocorreu em 1 de outubro de 2014 e respetivo termo em 30 de setembro de 2015;

c) Em 29 de fevereiro de 2016 a Requerente enviou, por transmissão eletrónica de dados, a declaração de rendimentos modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2014 (período de tributação de 01-10-2014 a 30-09-2015), com o número de identificação-C....-..., cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral (PPA), cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

d) Na qual apurou a matéria coletável de 3 319 370,64€ (campo 346, quadro 09) e autoliquidou o IRC, à taxa de 23%, no montante total a pagar de 1 371 800,61€ (campo 367, quadro 10), consubstanciado na “liquidação” n.º 2016....., de 04-04-2016, cfr. documento n.º 12 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

e) Imposto que foi pago em 29 de fevereiro de 2016 (referência para pagamento n.º), cfr. documento n.º 11 junto com o PPA e documento junto aos autos em 22-10-2020, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos;

f) Em 7 de dezembro de 2016 a Requerente enviou, por transmissão eletrónica de dados, a declaração de rendimentos modelo 22 do IRC (declaração de substituição) referente ao exercício de 2014 (período de tributação de 01-10-2014 a 30-09-2015), com o número de identificação-C....-..., cfr. documento n.º 2 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

g) A Requerente, nesta declaração, apurou a matéria coletável de 12 635 865,27€ (campo 346, quadro 09) e autoliquidou o IRC, à taxa de 23%, no montante total a pagar de 3 635 957,151€ (campo 367, quadro 10), não obstante ter mencionado a taxa de 21% no campo 347-B, quadro 10.

h) Da diferença entre o IRC autoliquidado na declaração de substituição, no montante de 3 635 957,151€, e o autoliquidado na declaração apresentada em 29 de fevereiro de 2016, no montante de 1 371 800,61€, resultou o IRC constante da “liquidação” n.º 2016....., de 09-12-2016, no montante de 2 234 156,54€, referida na 1.ª página da informação n.º-AIR2/.... de 07-04-2020, integrante do documento n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

i) O montante do IRC foi obtido por via da aplicação da taxa de 23% à matéria coletável, não permitindo o sistema informático da AT a aplicação da taxa de 21%, cfr. documento n.º 2 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

j) O referido IRC foi pago em 7 de dezembro de 2016 (referência para pagamento n.º), cfr. documento n.º 13 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

k) Por não se conformar com a taxa de 23% aplicada bem como com a dedução relativa ao benefício fiscal à criação líquida de emprego, a Requerente, em 27 de fevereiro de 2020, apresentou na Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de revisão oficiosa, o qual originou o Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa n.º 3....., onde solicitou a anulação parcial da referida liquidação, no montante de 281 478,58€, e o respetivo reembolso, cfr. documento n.º 5 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

l) Por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 14 de julho de 2020, proferido ao abrigo de subdelegação de competências, o pedido de revisão oficiosa (Procedimento Administrativo de Revisão Oficiosa n.º 3.....), foi deferido na parte relativa ao benefício fiscal à criação líquida de emprego e indeferido quanto à taxa de 21% pretendida pela Requerente, e notificado por ofício de 15-07-2020, cfr. documento n.º 3 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

São os seguintes os fundamentos que estiveram na base do referido despacho, na parte relativa à taxa a aplicar à matéria coletável, cfr. pontos 18 a 31 da informação n.º ...-AIR2/.... de 07-04-2020, integrante do documento n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

18. De acordo com o entendimento da DSIRC constante da Informação n.º 1725/2016¹¹, sancionada por despacho da Subdiretora-Geral, de 04 de maio de 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 (Art.º 8.º 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 n.º 1 do art.º 8.º 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 tributação de 2014 iniciou-se a 1 de outubro de 2014 e terminou a 30 de setembro de 2015.
22. Logo, a lei nova aplica-se a todos os factos e situações ocorridos no período em que entra em vigor, *in casu*, 2015, que para a Requerente teve início em 1 de outubro 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 a parte do ano seguinte.
24. De facto, ao período de tributação que se inicia em 1 de outubro de 2014 e termina em 30 de setembro 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 outubro de 2015 e termina em 30 de setembro 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 art.º 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 tributação 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 art.º 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 para 2015, é aplicável o n.º 2 do art.º 12.º 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 tributação de 2014 que se iniciou em 1 de outubro de 2014.
30. Ora, obviamente tal não seria aceitável face ao princípio da não retroatividade dos impostos (art.º 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa).
31. Assim, não assiste razão à Requerente, sendo de aplicar a taxa de IRC de 23% ao exercício económico iniciado em 2014.

m) Em 15 de outubro de 2020 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo da alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que deu origem ao presente processo.

3.2 Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

III. 4.1. Matéria de Direito (fundamentação)

Da matéria de facto dada como provada resulta que a Requerente é uma sociedade comercial com sede em território português, tendo adotado, relativamente ao exercício de 2014, um período especial de tributação não coincidente com o ano civil, com início em 1 de outubro de 2014 e termo em 30 de setembro de 2015.

Em 29 de fevereiro de 2016 procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2014 com o número de identificação-C....-., tendo a mesma sido substituída em 7 de dezembro do mesmo ano de 2016 pela declaração com o número de identificação-C....-..

A Requerente alega que lhe deve ser aplicada a taxa de 21%, por, em resumo, o artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2015, e cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de janeiro de 2015, deu nova redação ao n.º 1 do artigo 87.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC) nos seguintes termos: “A taxa do IRC é de 21 %, exceto nos casos previstos nos números seguintes”.

Na ausência de uma disposição transitória que regulasse a aplicação temporal da alteração da taxa de IRC, a mesma deverá ser analisada à luz das regras gerais relativas à aplicação da lei tributária no tempo, nomeadamente o n.º 1 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária, que refere: “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos”.

Bem como o n.º 9 do artigo 8.º do CIRC, que refere: “O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”, ou seja, em 30 de setembro de 2015.

Com efeito, à data em que teve início o exercício de 2014, isto é, em 1 de outubro de 2014, encontrava-se em vigor a redação do n.º 1 do artigo 87.º do CIRC que havia sido introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que fixava a taxa geral do IRC em 23%.

Porém o artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, em vigor desde 1 de janeiro de 2015, deu nova redação ao referido n.º 1 do artigo 87.º do CIRC, passando a taxa de 23% para 21%, sendo esta a taxa a aplicar no caso *sub judice* por ser a que se encontrava em vigor em 30 de setembro de 2015, ou seja, na data do facto gerador do imposto que corresponde ao último dia do período de tributação.

A questão de mérito que cumpre conhecer prende-se com a determinação da taxa de IRC aplicável à matéria coletável da Requerente, que adotou um período de tributação não coincidente com o ano civil, estando em vigor, no momento em que esse período se iniciou, uma taxa de 23% e, no momento do seu termo, uma taxa de 21%. Dito por outras palavras, cumpre aferir se a taxa aplicável é a que vigora no momento em que se inicia o período de tributação ou aquela que está em vigor no momento do seu termo.

Assim recortada a questão *sub judice*, verifica-se que sobre a mesma recaiu o Acórdão do Pleno da Secção do CT, de 21 de Abri, de 2021, no processo n.º 057/20.8BALSb, em recurso para uniformização de jurisprudência, que, com a devida vénia passamos a reproduzir:

“2.2.3.-Do mérito do recurso

Ponderemos então em que sentido deve ser solucionado o pedido de uniformização de jurisprudência entre as duas decisões arbitrais e cuja questão de fundo se circunscreve à aplicação da taxa de IRC - ou de 23% prevista no artigo 87.º n.º 1, na redacção dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ou de 21% prevista no artigo 87.º n.º 1 do Código do IRC resultado da alteração introduzida pelo artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado de 2015) - atendendo ao facto de o período de tributação de 2014 da recorrente ter terminado em 31 de Janeiro de 2015, não coincidindo assim com o ano civil, estando nessa data já em vigor a nova taxa de IRC de 21%, introduzida pela lei do Orçamento do Estado para 2015. Na tese da recorrente, a Decisão Arbitral Fundamento considerou a lei nova e, portanto, a taxa de IRC de 21% imediatamente aplicável aos factos posteriores à sua entrada em vigor, uma vez que só no momento da verificação do facto gerador do imposto é que o facto tributário está total e integralmente completo e verificado, o que pressupõe necessariamente que a tributação seja feita de acordo com a lei que esteja em vigor nesse momento, isto é, no termo no exercício. É que, aduz a Recorrente, no seu caso, precisamente pelo facto de o seu exercício de 2014 não coincidir com o ano civil, iniciando-se a 01 de Fevereiro de 2014 e terminando a 31 de Janeiro de 2015, o facto gerador do imposto apesar de ter carácter continuado ou de formação sucessiva, só se completou nesta última data, como previsto no artigo 8.º n.º 9 do Código do IRC, quando já estava em vigor a nova taxa de IRC de 21%, não existindo quaisquer disposições transitórias para a aplicação temporal desta nova taxa de IRC, particularmente para regular os casos de sujeitos passivos que, como a Recorrente, adoptaram períodos de tributação não coincidentes com o ano civil. Mais adita a recorrente que em matéria de aplicação da lei fiscal no tempo, dado que o legislador previu no artigo 8.º n.º 9 do Código do IRC que o facto tributário (de formação sucessiva) se produz no último dia do período de tributação, tal circunstância exclui a aplicação da regra prevista no artigo 12.º n.º 2 da LGT. Já a recorrida AT assume a posição que é, de resto, a posição do EPGA, de adoptar a solução prescrita no acórdão recorrido. Fazendo apelo à fundamentação desse aresto, dela brota claramente que foi adoptado o entendimento, contrariando até a fundamentação de outro acórdão arbitral proferido em primeira linha, de que não está em causa determinar se a taxa de IRC genericamente em vigor a 31 de Janeiro de 2015 era ou não 21%, nem aferir se o facto

tributário sujeito a imposto pela liquidação impugnada se verificou naquela data, pois isso é inquestionável, mas, sim, aquilatar se, e em que termos, o aludido art.º 14.º estava, ou não, em vigor, no dia 31 de Janeiro de 2015. Ora, no tangente a essa questão, expõem-se na decisão recorrida as razões porque considerou que «o art.º 14.º da Lei 2/2014 deverá ser interpretado como dispendo no sentido de que as normas daquela Lei se apliquem ao período de tributação de 2014, relativamente à tributação, em IRS ou IRC, que assente naquele, e aos factos tributários ocorridos em 2014, relativamente à tributação, também em IRS ou IRC, que não assente no período de tributação», extraíndo a conclusão de que, «aquele art.º 14.º se encontrava em vigor a 31 de Janeiro de 2015, e, como tal, deve aplicar-se ao período de tributação de 2014 da Requerente, que findou nesse ano.», e, ainda, que «não obstará, naturalmente, à conclusão retirada o disposto no art.º 12.º da LGT, na medida em que, como se expôs, o art.º 14.º em questão deverá ser entendido como uma norma especial, e, como tal, prevalecente na matéria que regula, relativamente àquele».

Coerentemente, ampara a decisão recorrida que «à luz da interpretação da norma do art.º 14.º da Lei n.º 2/2014, atrás exposto, incluindo a configuração daquele como uma norma especial em relação ao art.º 12.º da LGT, não será possível concluir que o art.º 192.º da Lei n.º 82-B/2014, tenha tido por propósito a revogação daquele art.º 14.º, pelo menos na parte em que se referia à aplicação das normas da Lei que o mesmo integra ao período de tributação de 2014, no caso da tributação em IRS e IRC que tenha por base, e aos factos tributários ocorridos em 2014, relativamente à tributação naqueles impostos que não assente no período de tributação. Deste modo, concluindo-se, nos termos expostos, que o art.º 14.º da Lei n.º 2/2014 se encontrava vigente a 31/01/2015, na parte em que impõe a aplicação do disposto naquela Lei à tributação em IRS e IRC que assente no período de tributação de 2014, haverá que concluir pela legalidade da atuação da AT, e pela conseqüente improcedência do pedido arbitral, incluindo os pedidos acessórios». Entende-se, pois, na decisão recorrida, que a considerar-se que aquela norma vigorava a 31 de Janeiro de 2015, por força da mesma, ter-se-á de considerar que a taxa de imposto aplicável era, ainda, a instituída na Lei que a consagra pelo que importará, numa primeira plana, começar por definir o sentido e alcance do questionado art.º 14.º. Aqui chegados, é altura de procurar classificar a norma para a sua correcta interpretação.

Ora, tradicionalmente, para além de outras delimitações irrelevantes para o caso em apreço, as normas jurídicas classificam-se em gerais, excepcionais e especiais. As normas gerais são as “que correspondem a princípios fundamentais do sistema jurídico e por isso constituem o regime-regra do tipo de relações que disciplinam” – cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, Coimbra Editora, 1973, 6.ª edição revista e ampliada, volume I, página 76. “Excepcionais são, pelo contrário, as normas que, regulando um sector restrito de relações com uma configuração particular, consagram para o efeito uma disciplina oposta à que vigora para o comum das relações do mesmo tipo, fundadas em razões especiais, privativas daquele sector de relações.” *Ibidem*. Finalmente, as normas especiais são as que “representam, dentro dessa classificação tripartida, os preceitos que, regulando um sector relativamente restrito de casos, consagram uma disciplina nova, mas que não está em directa oposição com a disciplina geral”. *Ibidem*, página 79. Assim, a doutrina considera disposições, normas ou mesmo leis excepcionais, aquelas que regulam, por modo contrário ao estabelecido na lei geral, certos factos ou relações jurídicas que, por sua natureza, estariam compreendidos nela; aquelas que precisamente se desviam dos princípios gerais, contrariando

as últimas consequências que de tais princípios deveriam logicamente derivar, referindo-se a certas relações sociais que, por sua vez, também se desviam do tipo comum, assumindo uma índole especial ou seja, o direito comum é o direito de um género de relações jurídicas e o excepcional ou anómalo o de uma espécie dentro do género (CABRAL DE MONCADA); aquelas que consagram para certos casos, soluções contrárias às dos princípios gerais de direito admitidos em determinado sistema, revelando-se o carácter excepcional da norma algumas vezes do seu próprio contexto, outras resultando do comando que a contém (RODRIGUES BASTOS); ou aquelas que regulando um sector restrito de relações com uma configuração particular, consagram uma disciplina oposta à que vigora para o comum das relações do mesmo tipo, fundada em razões especiais, privativas daquele sector de relações (PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA). *“Há um certo parentesco entre as normas (ou leis) excepcionais e as normas (ou leis) especiais, mas também existem diferenças profundas. “O que distingue a norma geral da especial é que esta regula matérias ou assuntos diversos das reguladas por aquela, podendo deixar de ser opostas e incompatíveis as respectivas disposições. Pelo contrário, o objecto da lei excepcional é o mesmo da lei geral; simplesmente esta deixa de ser aplicada em certos e determinados casos que, sem a lei excepcional, seriam regulados pela lei geral; de modo que o preceito da lei excepcional é o oposto ou contrário ao da lei geral”* (JOSÉ TAVARES). *“Adentro de todos os grupos mais ou menos vastos de relações jurídicas, há outros institutos ou grupos dessas relações cujas normas especiais se afastam das normas do tipo comum em que entram sem constituírem por isso um direito excepcional. Para achar o conceito de direito excepcional, devemos sempre atender, não às particularidades técnicas da regulamentação de cada instituto, ou figura jurídica, dentro de um grupo mais vasto de relações jurídicas, mas à índole especial dos grandes grupos de relações sociais que por razões de utilidade pública exigem uma regulamentação e um direito também excepcionais (CABRAL DE MONCADA). Enfim, as normas especiais representam, dentro da classificação tripartida (gerais, excepcionais, especiais) “os preceitos, que regulando um sector relativamente restrito de casos, consagram uma disciplina nova, mas que não está em directa oposição com a disciplina geral” (PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA)”. As concepções antes ditas encontram-se nas seguintes obras e pela ordem indicada: *Os Princípios Fundamentais de Direito Civil*, vol. I, 1.^a parte (Teoria Geral do Direito Civil), Coimbra, 1929, págs. 150 e segs.; *Lições de Direito Civil (Parte Geral)*, vol. I, Coimbra, 1959, págs. 42 e segs.; *Das Leis, sua interpretação e aplicação* (segundo o Código Civil de 1966), 1967, pág. 45; e *Noções Fundamentais de Direito Civil*, vol. I, Coimbra, 1965, págs. 76 e segs.*

Adita-se ainda que, evocando o ensinamento de DIAS MARQUES, *Introdução ao Estudo do Direito*, volume I, 2.^a edição, páginas 315 a 321. *“(…) o conceito de lei é um conceito relacional, ou seja, não há normas em si mesmas gerais ou especiais, mas antes relações de espécie e género, ou de especialidade e generalidade, entre determinadas normas ou, determinadas matérias normativamente reguladas”*. O conceito de que se parte para a distinção das normas em gerais e especiais refere-se, pois, ao seu domínio de aplicação, devendo assim considerar-se especiais aquelas cujo domínio de aplicação se traduz por um conceito que é espécie em relação ao conceito mais extenso que define o campo de aplicação da norma geral e que figura como seu género. Nisto consiste a relação lógico-jurídica de especialidade, aditando o mesmo doutrinador que: *“As normas especiais podem configurar-se como desenvolvimentos destinados quer a concretizar princípios gerais ou como complementos deles, quer a integrar os aspectos*

específicos não contemplados naqueles mesmos princípios, mas também podem apresentar-se, em um ou outro ponto, como desvio ou derrogação aos princípios gerais.

Estas observações respeitantes à diversidade das funções das normas especiais (complemento, integração, derrogação) mostram como podem ser distintas, segundo tais funções, relações lógico-jurídicas intercorrentes entre as normas gerais e as especiais. Tais relações serão de cumulação quando se trate de normas especiais complementares ou integrativas, mas já serão de conflito quando se trata das normas especiais derogatórias”.

Na sua forma pura, o relacionamento entre *lex specialis* e *lex generalis* pressupõe uma antinomia ou contradição normativa, isto é, a imputação, por duas normas, de soluções diferentes (embora referíveis a um mesmo princípio geral) para um mesmo caso (vide SÉRVULO CORREIA, *A arbitragem voluntária no Domínio dos Contratos Administrativos, Estudos em Memória do professor Doutor JOÃO CASTRO MENDES*, sem data (1995), pp. 240-241, citando BYDLNSKI, *Juristische Methodenlehre und Rhtsbegriff*, Viena-Nova Iorque, 1982, p. 465, OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, 1987, p. 486, e SANTIAGO NINO, *Introduccion al Análisis del Derecho*, Barcelona, pp. 272-278.”Volvendo ao caso controvertido e tendo em conta tais princípios e a sua doutrinação, seguindo a tese da recorrida, temos que da mera literalidade do normativo decorreria que, no caso de entidades como a Requerente, que tivessem um período de tributação em IRC não coincidente com o ano civil, se aplicariam as normas da Lei 2/2014, relativamente aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 2014, mesmo que relativos ao exercício de 2013. E ainda se extrairia que as normas da Lei 2/2014, por força do seu art.º 14.º, se aplicariam aos exercícios e factos tributários, ocorridos nos exercícios e anos de 2014 e seguintes, e portanto, abrangendo o facto tributário em causa no presente processo arbitral, a menos que se concluísse que aquele artigo 14.º havia sido revogado. Nesse conspecto, o tribunal arbitral recorrido exteriorizou a necessidade de, em vista da correcta exegese do art.º 14.º da Lei 2/2014, de o intérprete recorrer a outros elementos que não a letra da lei, mormente à logicidade e teleologia normativa do preceito no segmento que apresenta o seguinte teor, “*aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram*”. Nesse sentido, revela-se para nós coerente – o que não significa assertivo - o juízo formulado pelo decisor de que deverá atender-se a que a Lei 2/2014 procede a alterações profundas em sede de IRC e, também, em sede de IRS, impostos estes cuja tributação assenta, por norma, em períodos de tributação, mas que, incidentalmente, podem impor tributação de factos tributários isolados (como seja no caso das tributações autónomas), o que inculca que a referência a “*períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram*” se não deva ter por alternativa, mas como tendo uma relação de subsidiariedade entre si. Dito de outro modo: para a decisão sob escrutínio, o que o art.º 14.º da Lei 2/2014 pretenderá dizer é que o disposto nesta lei se aplica aos períodos de tributação, quando esta assente naqueles, e aos factos tributários, quando a tributação não tenha por base aqueles. Cabe também destacar o raciocínio da decisão recorrida no tocante à compulsação do elemento sistemático da hermenêutica do inciso legal, no sentido de que deve ser qualificado como uma norma especial em relação ao art.º 12.º da LGT, que, o que ao caso releva, textua: “*1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos.2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.*” Daí que para a decisão recorrida e para a recorrida AT e a EPGA, o discutido art.º 14.º veio dispor sobre o âmbito da vigência temporal das disposições da Lei que integra, e apenas se pode explicar como

tendo subjacente o propósito de dispor na matéria de modo distinto do que resultaria da aplicação da referida norma da LGT. A ser assim, conclui a decisão recorrida apoiada pela AT e pelo Ministério Público, que o art.º 14.º da Lei 2/2014 deverá ser interpretado como dispondo no sentido de que as normas daquela Lei se aplicam ao período de tributação de 2014, relativamente à tributação, em IRS ou IRC, que assente naquele, e aos factos tributários ocorridos em 2014, relativamente à tributação, também em IRS ou IRC, que não assente no período de tributação. Tal entendimento seria potenciado pelo facto de que inexistia qualquer norma que tenha revogado expressamente aquele art.º 14.º, mormente a Lei n.º 82-B/2014, força a conclusão de que o art.º 14.º da Lei 2/2014 se encontrava em vigor a 31 de Janeiro de 2015, pelo que é aplicável ao período de tributação de 2014 da Requerente, apesar deste somente ter findado na citada data de 31/01/2015. Isso fundamentalmente porque, *in casu*, não regeeria o disposto no art.º 12.º da LGT, dada a natureza de norma especial que o dito art.º 14.º assume perante os subsídios doutrinários supra citados, sendo, por isso, prevalecte na matéria que regula, não cedendo perante qualquer conclusão que se possa retirar do art. 12º da LGT. Com efeito à guisa de sinopse breve, como veio de demonstrar-se, são amplamente conhecidos dois dos principais princípios da hierarquização das normas: o princípio de que a lei especial derroga a lei geral e de que a lei posterior derroga a lei anterior. Estabelecem estes princípios, respectivamente, que:(i) em tudo quanto uma lei geral se encontre em contradição com uma lei especial, valerá a lei especial;(ii) em tudo quanto uma lei anterior se encontre em contradição com uma lei posterior, valerá a lei posterior. Mas será que o polemizado artigo 14.º terá de ser classificado como norma especial, a qual, seguindo a lição de DIAS MARQUES DIAS MARQUES, *Introdução ao Estudo do Direito*, volume I, 2.ª edição, páginas 315 a 321, mais não configura do que um desvio aos princípios gerais, complementando-os nos casos especiais que abarca, já que não se mostra oposto nem incompatível no confronto com esses mesmos princípios gerais? (Vide JOSÉ TAVARES, *Os Princípios Fundamentais de Direito Civil*, vol. I, 1.ª parte (Teoria Geral do Direito Civil), Coimbra, 1929, págs. 150 e segs). Noutra vertente, há ainda que atentar no expendido na decisão recorrida no sentido de que a Lei do Orçamento para 2015 não inclui nenhuma norma que revogue, expressamente, o disposto no referido art.º 14.º, sendo que, a ausência de norma transitória, invocada pela Requerente, e notada na decisão arbitral supracitada, não deverá, de per se, ter-se como patenteando uma intenção revogatória. É que, a existência de intenção inequívoca do legislador deve assentar em referência expressa na própria lei ou, pelo menos, em um conjunto de vectores tão incisivos que a ela equivalham (*cf.* Menezes Cordeiro, *Da Aplicação da lei no tempo e das disposições transitórias in Cadernos de Ciência e Legislação n.º 7, 1993, págs. 17 e ss*). Acresce ainda segundo a decisão recorrida sufragada pela AT e pela EPGA, que o art.º 14.º em questão, não se reportará exclusivamente, à alteração da taxa de IRC operada pelo art.º 2.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, abrangendo todas as alterações em matéria tributária, consagradas pela mesma Lei, a maioria das quais continua em vigor, pelo que qualquer revogação que se possa equacionar daquela norma seria, meramente parcial. Assentando em tal ângulo, sustenta-se no discurso da decisão sob escrutínio que “..., o único entendimento possível que se concebe neste domínio, seria o de que o art.º 14.º em causa foi parcialmente revogado, na parte em que impunha a aplicação da alteração ao art.º 87.º/1 do CIRC, operada pelo art.º 2.º da Lei n.º 2/2014, e que tal revogação não se poderá retirar senão da entrada em vigor do art.º 192.º da Lei n.º 82-B/2014, que alterou, novamente, aquele mesmo art.º 87.º/1 do CIRC. Estaríamos, portanto, perante um caso de revogação tácita parcial da supra referida norma do art.º 14.º da Lei n.º

2/2014, na parte em que impunha a aplicação da alteração ao art.º 87.º/1 do CIRC, operada pelo art.º 2.º daquela mesma Lei. Assim, como ensinava o insigne Mestre João Baptista Machado, “A revogação pode ser expressa ou tácita, total (ab-rogação) ou parcial (derrogação). É (...) tácita quando resulta de incompatibilidade entre as disposições novas e as antigas”.

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 29-05-2007, proferido no processo 4117/2007-7: “A revogação, que ora nos ocupa, pressupõe a entrada em vigor de uma nova lei, e pode ser expressa ou tácita, total ou parcial.” A revogação que ora tratamos, a tácita, é resultante da incompatibilidade entre as disposições novas e as anteriores, ou ainda, quando a nova lei regula toda a matéria (substituição global). Todavia, este juízo de incompatibilização decorrente da obrigação tácita entre a lei antiga e a nova lei não surge sempre em segurança para o intérprete. Se a nova lei geral sucede a uma especial, a regra é da coexistência, mas o inverso é duvidoso. No nosso sistema jurídico vigora a presunção da subsistência do regime especial perante alteração de norma geral - artº 7, nº 3 do CCivil – só cederá perante uma interpretação segura, inequívoca da intenção revogatória do legislador. Como proceder então perante esta aparente coexistência de normas reguladoras da mesma situação? A solução dependerá caso por caso de identificar qual a ligação entre as normas em questão e sobretudo no fundamento, da razão de ser da nova lei.”

Efectivamente, julga-se ser este o critério a seguir na delimitação do âmbito de uma revogação tácita, ou seja, dever-se-á identificar qual a ligação entre as normas em questão e sobretudo no fundamento, da razão de ser da nova lei. Ora, vistas as coisas assim, e à luz da interpretação da norma do art.º 14.º da Lei n.º 2/2014, atrás exposto, incluindo a configuração daquele como uma norma especial em relação ao art.º 12.º da LGT, não será possível concluir que o art.º 192.º da Lei n.º 82-B/2014, tenha tido por propósito a revogação daquele art.º 14.º, pelo menos na parte em que se referia à aplicação das normas da Lei que o mesmo integra ao período de tributação de 2014, no caso da tributação em IRS e IRC que tenha por base, e aos factos tributários ocorridos em 2014, relativamente à tributação naqueles impostos que não assente no período de tributação.” A decisão recorrida também é afirmado e é perflhado pela AT e pela EPGA – diga-se que, em abstracto, assertivamente – que em direito fiscal vigora o princípio da anualidade que se reveste de extrema importância no tangente aos impostos sobre o rendimento, porquanto segmenta em termos anuais o respectivo regime, construindo períodos tributários temporalmente delimitados (Artigo 8.º do CIRC). Vejamos, então, de que lado está a razão nas vertentes assinaladas. A regra geral em IRC, por força do referido princípio da anualidade dos impostos, é a de que o lucro tributável das empresas será determinado anualmente, correspondendo, em regra, cada período de tributação, ao ano civil, sendo o IRC devido por cada período económico (cfr. artigo 8.º, n.º 1 do CIRC). Como sobejamente visto a Recorrente adoptou um período de tributação não coincidente com o ano civil, tendo-se iniciado o período de 2014 a 1 de Fevereiro de 2014 e terminado a 31 de Janeiro de 2015.

Significa que a lei nova tem aplicação a todos os factos e situações ocorridos no período em que entra em vigor, no caso concreto, em 2015, que para a Recorrente teve início em 1 de Fevereiro de 2015? Como é sabido, no final de cada ano civil, com a publicação do Orçamento do Estado, são introduzidas alterações ao CIRC, cujas normas, regra geral, se vão aplicar ao período de tributação do ano seguinte. No caso *sub judice* o litúgio acaba por circunscrever-se à determinação da taxa de tributação aplicável, em sede de IRC à ora Recorrente que adoptou um período de tributação não coincidente com o ano civil estando em vigor, no momento em

que esse período de iniciou, uma taxa de 23% e, no momento do seu termo, uma taxa de 21%. Dito de modo mais singelo: cumpre aferir se a taxa aplicável é a que vigora no momento em que se inicia o período de tributação ou aquela que está em vigor no seu termo. Na estrutura do IRC, estatuí o artigo 1.º do respectivo Código que este imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, explicitando o artigo 3.º, n.º 1, alínea a), que o rendimento tributável, no caso de sociedades comerciais, é constituído pelo lucro que o n.º 2 do mesmo preceito legal define como a *“diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código.”* E o lucro tributável das pessoas colectivas, determinado a partir do resultado líquido do exercício, *“é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”* (cfr. artº 17.º, n.º 1, do CIRC). O período de tributação segue a regra da anualidade, sendo, em princípio, coincidente com o ano civil, conforme estabelece o n.º 1 do artigo 8º do mesmo Código, salvo nos casos expressamente elencados no artigo 8º, n.ºs 4 e 8 – anos do início e cessação de atividade, mudança de período de tributação, sujeição e cessação das condições de sujeição a imposto num mesmo ano, liquidação de pessoa colectiva.

Não obstante, consoante o disposto no n.º 2 do mesmo inciso legal, é facultado às pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas a IRC que não tenham sede nem direcção efectiva neste território e nele disponham de estabelecimento estável, a possibilidade de adoptarem um período anual de imposto não coincidente com o ano civil, na condição de o mesmo coincidir com o período social de prestação de contas e de dever ser mantido durante, pelo menos, os cinco períodos de tributação imediatos. Salvo tratando-se de rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, catalogados no artigo 8.º, n.º 10, estabelece o n.º 9 do mesmo preceito que *“O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação.”* E, por injunção normativa do artigo 36.º, n.º 1, da LGT, é o facto gerador, normalmente designado por facto tributário, quer seja instantâneo, quer seja referido a um determinado período temporal, que determina a constituição da relação tributária. No que para o caso releva, por força do prescrito no n.º 9 do artigo 8.º do CIRC, a relação jurídica tributária, constitui-se no último dia do período de tributação, o que corresponde a dizer que o facto tributário só se completa no último dia do período de tributação. Por assim ser, adversamente ao sustentado pela recorrente o apuramento da base tributável e da taxa aplicável são as definidas no âmbito da legislação em vigor no momento em que ocorre o facto gerador que, no caso do regime geral do IRC se considera verificado no último dia do período de tributação. Na verdade, ao prescrever-se no já referido artigo 8.º, n.º 9 do Código do IRC, que *“O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação”* procurou o legislador impedir a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT que, como já visto, firmava uma regra para a aplicação da lei no tempo em caso de impostos periódicos (como são, por natureza, os impostos sobre o rendimento): *“Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.”* Sincronicamente, a fixação do facto de tributário no último dia do período de tributação, vai colocar o problema da sucessão da lei mais favorável no tempo no âmbito do n.º 1 daquele artigo da LGT, o qual, salvo na existência de norma que o afaste, fixa que: *“As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em*

vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos." Ora, o que tal significa é que, para um período de tributação (como sucede com o da Recorrente) iniciado em 1 de Fevereiro de 2014 e que termina a 31 de Janeiro de 2015, o facto tributário só se pode considerar verificado nesta última data. A frase latina *pro rata temporis*, em particular em direito e economia, refere-se à distribuição de um valor monetário em segmentos de tempo correspondentes à duração desses segmentos de tempo. *Pro rata* também significa por proporção pelo que é uma divisão de um valor de acordo com a proporção determinada, é o rateamento do valor, usando como referência a proporcionalidade, pelo acima exposto, nem sequer uma repartição do lucro tributável *pro rata temporis* (tal como enunciada pelo artigo 12.º, n.º 2 da LGT) é aqui aplicável. Por esse prisma, é forçoso concluir que a lei aplicável é precisamente aquela que se encontrava plenamente em vigor à data da verificação do facto tributário, propendendo nós a considerar que era a Lei n.º 82-B/2014, de 13 de Dezembro, que estabelecia como taxa de IRC aplicável a taxa de 21%, soçobrando a tese da decisão recorrida quanto à especialidade normativa acima escarpelizada. Na verdade, a Lei n.º 2/2014, de 16/01, modificou a redacção do artigo 87.º, n.º 1 do CIRC, aí passando a constar *que "A taxa do IRC é de 23 %, excepto nos casos previstos nos números seguintes."* No tangente à sua aplicação no tempo, concilia o artigo 14.º da aludida Lei 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."* Resulta cristalino que a norma em exame, na sequência, aliás, de legislação anterior sobre a aplicação temporal de taxas de IRC em caso de alteração destas, se aplica aos períodos de tributação iniciados em 01/01/2014.

Aliás, mais diremos que, ao invés da posição sufragada na decisão recorrida, é nosso entendimento que a referência aí feita aos efeitos do disposto no artigo 14.º da Lei n.º 2/2014 (que procedeu à Reforma do IRC) não abona em favor da aplicação da taxa de 23% que passou a vigorar por força de tal Lei. É que tal disposição especial de aplicação da lei fiscal no tempo tem óbvias semelhanças com dispositivos similares que, ao longo do tempo, foram sendo introduzidos no ordenamento fiscal para regular as alterações de taxas de IRC.

Foi o que sucedeu com (i) - o artigo 41.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, alterou o artigo 69.º, n.º 1, do Código do IRC, passando este a estatuir que a taxa do IRC é de 36,5%, sendo que o n.º 3 do mesmo artigo 41.º determinava: *"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."*; (ii) - o artigo 32.º, n.º 1, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, alterou o então artigo 80.º, n.º 1, do Código do IRC, tendo este passado a estatuir que a taxa de IRC é de 30%, sendo que o n.º 7 do mesmo artigo 32.º estipulava o seguinte: *"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."*; (iii) - o artigo 30.º, n.º 1, da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, alterou o artigo 80.º, n.º 1, do Código do IRC, passando este a estatuir que a taxa de IRC é de 25%, estipulando o n.º 2 do mesmo artigo 30.º o seguinte: *"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 2004."*; (iv) - o artigo 2.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, alterou o então artigo 87.º, n.º 1, do Código do IRC, passando este a estatuir que a taxa de IRC é de 23%, determinando o artigo 14.º do mesmo diploma legislativo, na parte que aqui importa considerar, que *"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."* Ora, é precisamente pelo facto de a Lei n.º 82-B/2014, de 13 de Dezembro,

não dispor de semelhante disposição que se levanta toda a presente questão: com a entrada em vigor da nova lei, a sua aplicação vale para os novos factos tributários (como aqueles que ocorrem em 31 de Janeiro de 2015). Enfatiza-se que a norma em causa contém um segmento que não pode descurar-se e que é decisivo: “*Sem prejuízo do disposto no artigo 8.º*.” o qual, no atinente à evolução das taxas de IRC, no sentido da sua progressiva redução, prescreve:

“ 1 - *Tendo em conta os resultados alcançados pela reforma da tributação do rendimento das pessoas colectivas operada pela presente lei e em função da avaliação da evolução da situação económica e financeira do país, a taxa prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC deve ser reduzida nos próximos anos, ponderando, simultaneamente, a reformulação dos regimes do IVA e do IRS, especialmente no que diz respeito à redução das taxas destes impostos*” 2 - *A redução da taxa de IRC prevista no número anterior para 21 % em 2015, bem como a sua fixação num intervalo entre 17 % e 19 % em 2016, será objeto de análise e ponderação por uma comissão de monitorização da reforma a constituir para o efeito.*” Assim, nesse preceito a dita Lei previa já uma redução geral da taxa normal de IRC ao longo dos próximos anos e, ainda que dependente de determinadas condições, uma possível redução de taxa de IRC para 21% já em 2015. Ou seja, e em reforço do que já antes se disse, a norma ínsita no artigo 14.º da Lei n.º 2/2014, que rege sobre a sua aplicação no tempo, ao antecipar expressamente que a alteração de taxa aplicável aos exercícios iniciados em 2014 se faz “*sem prejuízo*” do disposto no artigo 8.º albergará a possibilidade de concretização da prevista redução de taxa para os próximos anos e, particularmente, da redução para 21% em 2015. Nesse sentido, pontifica o facto de a prevista redução da taxa de IRC para 21% ter sido concretizada pelo artigo 192.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, que alterou a redacção do artigo 87.º, n.º 1, do Código do IRC. Sendo embora certo que a lei é omissa quanto à sua aplicação temporal, haverá que concluir que a nova taxa é aplicável nos termos gerais, isto é, a todos os factos tributários que ocorram em ou após o seu início de vigência, conforme decorre do regime geral da aplicação no tempo da lei tributária, consagrado no artigo 12.º da LGT. Assim, em consonância com o artigo 103.º, n.º 3, da CRP que estabelece o princípio da proibição da retroactividade em matéria tributária e com o princípio consagrada no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil, prevê no seu n.º 1: “*As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.*” Tal interpretação é consentânea com os princípios gerais de aplicação da lei no tempo, com o da aplicação imediata mas com respeito pela validade dos actos já praticados, com a letra da lei e com os princípios gerais de aplicação temporal das normas de direito substantivo consagrados no artº 12.º do C. Civil.

Na parte final do n.º 1 deste preceito consigna-se que «*ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular*». Preocupado com a tutela da confiança, segurança e estabilidade dos efeitos jurídicos já produzidos pelos factos, apenas os considera dignos de protecção à luz da lei sob a qual foram produzidos quando deliberadamente seja outra a vontade do legislador expressa na lei nova e conquanto ela não ofenda qualquer princípio constitucional (cfr. artºs. 277º e 207º da Constituição da República). Seguindo essa linha de raciocínio a Lei Nova só seria aplicável aos actos constituídos antes da sua entrada em vigor se fosse essa a vontade expressa do legislador. Essa vontade está inequivocamente afirmada como se viu, devendo resolver-se a dúvida, se a houvesse - e não há - com a ressalva de retroactividade constante do n.º 1 do artº 12.º do C. Civil. Coloca-se aqui a questão de saber quando é que se entendem produzidos pelos factos que a lei visa regular os efeitos jurídicos, a que o *Prof. J. Baptista Machado dá resposta na sua*

obra «Sobre a Aplicação no Tempo do Novo Código Civil», pág. 125: «Um efeito de direito produziu-se sob o domínio da LA quando na vigência desta lei se verificaram o facto ou os factos que, de acordo com a respectiva hipótese legal da LA, o desencadeiam».

Assim e ainda de acordo com *Baptista Machado*, in *ob. cit.*, págs. 99, 100 e *Introdução*, pág. 234, a lei nova respeita integralmente as situações jurídicas constituídas «*ex lege*», por força da verificação de certos factos. Por tal razão, além de acobertada dentro da ressalva da parte final do n.º 1, também se acha englobada na previsão do n.º 2, primeira parte, do referido artº 12.º do C. Civil. Deve por isso concluir-se que a Lei Nova ao dispor sobre os efeitos dos factos, apenas visa os factos novos e que, assim, é inaplicável às situações por ele previstas cujos pressupostos, segundo a lei antiga, ocorreram sob o domínio desta lei, só se aplicando aquele às situações que se tenham constituído pela ocorrência dos factos integradores da respectiva previsão legal a partir do início da sua vigência. Estamos, no entanto, perante um imposto periódico, em que o facto tributário é de formação sucessiva e o n.º 2 do artigo 12.º da LGT consagra um critério de “*pro rata temporis*” prevendo: “*Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.*”

O critério do *pro rata temporis* já foi por nós afastado mas, em reforço argumentativo, diga-se ainda que no campo da tributação do rendimento das pessoas colectivas, que é aquele em que nos encontramos, deparamo-nos com um imposto de periodicidade anual em que não se tributa cada rendimento isoladamente mas o englobamento de todos os rendimentos auferidos no período de tributação, deduzidos dos gastos inerentes, obtendo-se um resultado líquido apurado em conformidade com as normas contabilísticas e sujeito a correcções expressamente previstas no respectivo Código. Todavia e como já se demonstrou, a regra geral compreendida na norma do n.º 2 do artigo 12.º da LGT soçobra face à determinação consagrada no artigo 8.º, n.º 9 do Código do IRC. É que, no que concerne à aplicação da lei no tempo e em acatamento do princípio constitucional da proibição de retroactividade da lei fiscal, deve entender-se que a aludida norma do CIRC consagra, uma solução específica prevendo que o facto gerador da obrigação de imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação o que vale por dizer que a lei nova, dada a inexistência de disposição legal em sentido diverso, será aplicável aos factos geradores que ocorram a partir do momento em que a mesma entra em vigor. Destarte e em vista do caso concreto, uma vez que o facto constitutivo da obrigação tributária ocorreu em 31/01/2015, termo do período anual de tributação por que optou a Recorrente e que nesse momento já estava em vigor a taxa de 21% prevista no artigo 87.º, n.º 1, do Código do IRC, na redacção que lhe foi outorgada pela Lei n.º 87-B/2014, de 31/12, em vigor a partir de 01-01-2015, é esta a taxa aplicável para determinação do montante de imposto relativo ao exercício de 2014. Daí que seja de seguir a doutrina do acórdão fundamento e validar a tese da recorrente apoiada nas seguintes asserções: -pelo facto de o seu exercício de 2014 não coincidir com o ano civil, iniciando-se a 01 de Fevereiro de 2014 e terminando a 31 de Janeiro de 2015, o facto gerador do imposto apesar de ter carácter continuado ou de formação sucessiva, só se completou nesta última data, como previsto no artigo 8.º n.º 9 do Código do IRC, quando já estava em vigor a nova taxa de IRC de 21%, não existindo quaisquer disposições transitórias para a aplicação temporal desta nova taxa de IRC, particularmente para regular os casos de sujeitos passivos que adoptaram períodos de tributação não coincidentes com o ano civil; em matéria de aplicação da lei fiscal no tempo, dado que o legislador previu no artigo 8.º n.º 9 do Código do IRC que o facto tributário (de formação sucessiva) se produz no último dia do

período de tributação, tal circunstância exclui a aplicação da regra prevista no artigo 12.º n.º 2 da LGT; Assim, atento o disposto no n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, a formação do facto tributário só se conclui no termo do período anual de tributação, é de excluir a aplicação da regra *pro rata temporis* constante do n.º 2 do artigo 12.º da LGT o que traz implicado que a lei nova tem aplicação a todos os factos e situações ocorridos no período de tributação em que entra em vigor, uma vez que só no seu termo é que esses factos e situações adquirem a sua configuração integral, pelo que a sua tributação deve ser efetuada em consonância com a lei em vigor no termo do período de tributação, no domínio da tributação do rendimento das pessoas colectivas, por força do conceito, da configuração e do âmbito do *facto gerador do imposto*, o legislador consagrou uma *regra especial* quanto à aplicação da lei fiscal no tempo e à retroactividade. E esta *regra especial* resolve directamente os problemas de sucessão de normas fiscais no tempo em matéria de tributação (como o do presente caso) e afasta a regra geral constante do artigo 12.º n.º 2 da LGT: -destarte, como o período de tributação de 2014 da recorrente terminou em 31 de Janeiro de 2015, não coincidindo assim com o ano civil, e nessa data já estava em vigor a nova taxa de IRC de 21%, introduzida pela lei do Orçamento do Estado para 2015, era essa a taxa aplicável; nesse sentido pontificam as considerações doutrinárias do Professor Doutor Rui Duarte Morais no sentido de que “ (...) *O que resulta coerente com a anualidade dos impostos (desde logo, com as alterações que são introduzidas na lei fiscal por força da Lei do Orçamento, também ele referido a um ano civil). Significa isto 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. (...)*”. (cfr. *Apontamentos ao IRC, Reimpressão da edição de Novembro 2007, Almedina, 2009, págs. 47 e 48*. Por isso, e em conclusão, considera-se aplicável ao facto tributário formado em 31 de Janeiro de 2015 a taxa de 21%, tal como decorre da Lei n.º 82-B/2014, de 13 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2015.

*

“Termos em que o recurso será provido, uniformizando-se jurisprudência no seguinte sentido: **“Atento o disposto no n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, que determina que a formação do facto tributário só se conclui no termo do período anual de tributação, e em face do disposto no n.º 1 do art. 12.º da LGT, considera-se aplicável ao facto tributário formado em 31 de Janeiro de 2015 a taxa de 21%, tal como decorre da Lei n.º 82-B/2014, de 13 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2015.”**

Importa, ainda, realçar que a Requerida veio, na Contestação, alegar que uma interpretação que conclua por aplicação ao caso dos autos da taxa de 21%, seria violadora do princípio da igualdade, estabelecido no artigo 13.º da CRP, bem como a distorcer as regras da concorrência “e de uma economia de mercado que cabe ao Estado proteger e fomentar conforme dispõe o artigo 81.º, alínea f) CRP 47- Para além disso 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.”

Cumprido, em primeiro lugar, dizer que se trata de fundamentação a posteriori, e, como tal ilegal, uma vez que não consta dos fundamentos que presidiram ao indeferimento parcial (na parte que ora releva) do pedido de revisão oficiosa (cfr. Informação n.º-AIR2/.... e Informação n.º ...-AIR2/...., pp. 149 ss do PA).

De qualquer modo, sempre se dirá que esta interpretação não enferma de qualquer inconstitucionalidade, designadamente por violação do princípio da igualdade, por ser a que melhor corresponde à ponderação deste princípio com o da proibição da retroatividade da lei em matéria fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

Finalmente, impropriedade igualmente o vício de falta de fundamentação, porquanto a fundamentação deve, como é sabido, proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões de fato e de direito que presidiram à decisão. Ora, no caso dos autos, a Requerente demonstrou no Pedido Arbitral ter conhecimento e compreensão referente às razões de fato e de direito relativamente à posição vertida pela AT em sede de revisão oficiosa.

Por tudo o quanto vai exposto, aplicando a jurisprudência mencionada ao caso em apreço, deve ser dado provimento ao pedido referente à declaração de ilegalidade do indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, relativo ao IRC do exercício de 2014, ora impugnado, e conseqüente anulação parcial da autoliquidação, no que respeita à aplicação à matéria coletável de IRC da taxa de 23%.

III.4.2. Do pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda que lhe sejam pagos juros indemnizatórios, por erro dos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, tendo provado o pagamento da quantia liquidada.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários,

«restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial).

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado pelo artigo 43.º, n.º 1, da LGT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, nos termos que aqui interessa:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – (...)

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Esta alínea d) foi aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro, e, nos termos do seu artigo 3.º, «a redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, introduzida pela presente lei, aplica-se também a decisões judiciais de inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrada em vigor, sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de janeiro de 2011».

Neste caso, independentemente de a ilegalidade ser ou não imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, há direito da Requerente a juros indemnizatórios nos termos desta alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

Em qualquer caso, considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA¹, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T)².

Pelo exposto, tendo ficado demonstrada a errada aplicação da norma que justifica a anulação parcial da liquidação impugnada, reconhece-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do efetivo pagamento

¹ Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167; de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09

² Disponível em www.caad.org.pt

do montante indevidamente liquidado (07 de dezembro de 2016) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

V. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, relativo ao IRC do exercício de 2014;
- b. Anular o ato de indeferimento parcial mencionado e, conseqüentemente,
- c. Anular parcialmente o ato de autoliquidação do IRC, relativo ao exercício de 2014, por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, na parte respeitante à aplicação da taxa de 23% à matéria coletável;
- d. Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do montante de 250 084,39€, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios;
- e
- e. Condenar a Requerida nas custas arbitrais.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 250 084,39€ (duzentos e cinquenta mil, oitenta e quatro euros e trinta e nove cêntimos).

VII. Custas

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do citado RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 4 896,00€ (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I, anexa àquele regulamento, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 20 de maio de 2021.

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro vogal,

(Rui Rodrigues)

O Árbitro vogal,

(Luís Menezes Leitão)