

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 732/2021-T

Tema: IRC - Mais-valias - artº 34 e 46º do CIRC

Sumário:

- 1. O legislador estabeleceu no CIRC diferentes regimes no que respeita às depreciações a relevar em sede de consideração de gastos e de cálculo de mais-valias e menos valias relativamente a viaturas ligeiras.*
- 2. Nos termos do artº 46, nº2, as mais-valias e menos-valias resultam da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição sendo certo que a este último são deduzidas as depreciações fiscalmente aceites e não as depreciações praticadas.*
- 3. Já quanto à consideração dos gastos relativos às depreciações de tais ativos, o artº 34º, nº 1, alínea e) estabelece um limite de dedutibilidade.*

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., S.A., contribuinte n.º ..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, vem ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante abreviadamente designado “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral na sequência do

1.

indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra a Autoliquidação do IRC do exercício de 2018 n.º 2019

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida”, ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 2021/11/12.

A Requerente prescindiu de nomear árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou em 2021/12/30 o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente previsto.

Em 2021/12/31, foram as partes notificadas da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, que não manifestaram qualquer oposição à nomeação.

O Tribunal foi constituído em 2022/01/18 de conformidade com o previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) constante do Decreto-Lei n.º 20/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira – entidade Requerida – depois de notificada para o efeito, apresentou Resposta em 2022/02/23.

E, porque não foi requerida a produção de prova adicional, foi dispensada a realização da reunião a que se reporta o art.º 18.º do RJAT, por despacho de 2022/03/17, e as Partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias.

As partes apresentaram alegações reiterando, no essencial, tudo quanto haviam dito na PI e na Resposta.

II – MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Entende o Tribunal que se encontram provados os seguintes factos:

A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste em: edição de livros, dicionários, enciclopédias, brochuras, mapas, atlas e cartas geográficas e opúsculos,

impressos, em forma eletrónica (CD, etc.), via internet e em forma áudio; a edição de catálogos, fotografias, gravuras, postais ilustrados, decalcomanias, calendários, cartazes e reproduções de obras de arte e a microedição (microfichas, microfilmes, etc.), inclui edição de estatísticas e outra informação on-line; o comércio a retalho de discos, CD, DVD, cassetes áudio, videocassetes, fitas magnéticas e produtos similares, gravados e não gravados; o comércio a retalho de jornais, revistas e artigos de papelaria, em estabelecimentos especializados; o comércio por grosso de livros, revistas e jornais; atividades de formação organizada, realizadas com o fim de proporcionar a aquisição ou o aprofundamento de saberes e competências profissionais, destinadas a jovens e adultos a inserir ou já inseridos no mercado de emprego; outras atividades educativas não específicas; e atividades de serviço de apoio à educação, nomeadamente, atividades de gestão que apoiam os processos e os sistemas educativos; consultoria para a educação; avaliação e testes de educação; e organização de programas de troca de estudantes.

Em relação ao IRC do exercício de 2018, procedeu à entrega da Declaração Modelo 22 de IRC em 24 de abril de 2019 (Doc. 1), a qual deu lugar ao pagamento de IRC decorrente da autoliquidação de 28.807,71€, correspondente aos valores constantes da demonstração de liquidação n.º 2019 ... (Doc. 2).

Por não concordar com o resultado da autoliquidação que efetuou, apresentou reclamação graciosa por entender existir erro na autoliquidação em relação a duas componentes do apuramento do lucro tributável:

Uma referente à mais-valia proveniente da alienação de um imóvel e a outra referente à mais-valia gerada pela alienação de três viaturas automóveis (doc. 7, 9 e 11).

A dita reclamação graciosa apresentada em 2021/03/16, foi objeto de deferimento parcial (Doc. 3), no que se refere ao imóvel, mas foi indeferida na parte respeitante à alienação das três referidas viaturas.

Trata-se de três viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estavam afetas à exploração de serviço público de transporte nem se destinavam a ser alugadas.

A Requerente adotou as determinações da Circular n.º 6/2011, da Direção de Serviços de IRC na autoliquidação o que, em seu entender, constituiu um lapso na aplicação do n.º 2 do art.º

46º do Código de IRC, consistindo o erro em deduzir ao valor de aquisição de cada uma das viaturas as depreciações contabilizadas, ao invés das fiscalmente aceites como prevê o CIRC. A Requerente juntou 11 documentos não tendo requerido a produção de prova adicional. A Requerida juntou o processo administrativo.

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

1. O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, no que tange à matéria de facto, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT).
2. Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).
3. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, consideraram-se provados, com relevo para a decisão à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, com base na prova documental junta aos autos, os factos acima elencados.
4. Não se consideram não provados quaisquer outros factos relevantes para o conhecimento da causa.

III – DA POSIÇÃO DAS PARTES

Vem a requerente impugnar a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa(doc.3_2), apresentada contra a autoliquidação de IRC do ano de 2018, com a invocação da verificação de vícios de violação de lei e, conseqüentemente, requerer a anulação parcial da dessa autoliquidação; pede ainda ao tribunal que a Requerida seja condenada na obrigação de restituição do valor de 21 058,11€ pago a mais, em resultado da redução do lucro tributável em 93 591,59€; complementarmente solicita que essa restituição

seja acrescida de juros indemnizatórios com fundamento em pagamento indevido da prestação tributária autoliquidada em excesso.

Em apoio das suas teses a Requerente alega, sumariamente, o seguinte:

A Requerente registou na conta 7871 do SNC – Alienações – o valor de 243.561,91€, correspondente ao rédito de mais e menos-valias decorrentes da alienação de ativos fixos tangíveis.

Este saldo respeita à alienação de um imóvel e de três viaturas, conforme detalhe do respetivo extrato da conta SNC 7871 (Doc. 4), cujo total ascende a 243.561,91€, assim decomposto: mais-valia contabilística relativa à venda do imóvel: 145.000€; e mais-valia contabilística relativa à venda das 3 viaturas: 98.561,91€.

O presente pedido arbitral está circunscrito a esta última mais-valia que foi determinada pela Requerente tendo em conta as normas constantes da Circular nº6/2011, da DSIRC, no preenchimento da Declaração Anual de IRC de 2018 e cálculo da autoliquidação, com as quais não concorda embora as tenha seguido.

E a discordância assenta no facto de a Requerente entender que, ao contrário do que determina a citada Circular, deveria ter deduzido ao valor de aquisição as depreciações que são aceites fiscalmente como previsto no nº 2 do art.º 46º do CIRC, e não, como determinou a AT, os montantes de depreciações contabilizadas.

Assim o cálculo das mais-valias fiscais de acordo com as instruções administrativas da Circular n.º 6/2011, não pode proceder por vício de violação de lei.

Por não concordar com o sentido do exposto no ponto 32 da Circular n.º 6/2011, a Requerente reformulou os cálculos das mais e menos-valias fiscais, à luz do n.º 2 do art. 46.º do Código do IRC, tendo obtido os seguintes resultados:

a) Viatura ...

Valor de realização, conforme documento de venda (Doc. 6): 18.500€

Mês e ano de aquisição: janeiro 2015

Valor de aquisição: 55 000,00

Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda (janeiro 2018): 42.395,83€

Mais-valia contabilística: 5.895,83€

Anexam-se como Doc 7 os elementos contabilísticos relativos ao valor de aquisição, depreciações acumuladas e registo da mais-valia contabilística.

A esta mais-valia contabilística corresponde uma menos-valia fiscal de:

- 1. Valor de realização: 18.500€*
- 2. Mês e ano de aquisição: janeiro 2015*
- 3. Valor de aquisição: 55 000,00*
- 4. Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda: 42.395,83€*
- 5. Valor de depreciações acumuladas aceites fiscalmente até à data da venda: 19.270,83€, que resulta do valor de depreciações aceites até ao limite fiscal de 25.000€, ou seja: $25.000€ * 25% * 3 \text{ anos} + 25.000€ * 25% * 1/12$ (ou seja, até janeiro de 2018).*
- 6. Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria n.º 317/2018): 1,02*
- 7. Menos-valia fiscal: $18.500€ - (55.000€ - 19.270,83€) * 1,02 = - 17.943,75 €$*

Assim, foi incorretamente calculada a mais-valia fiscal de 5 643,75€ relativamente a esta viatura, pelo que, em seu lugar, deve ser considerada o valor de - 17.943,75 €.

Tem-se assim:

Valor declarado: + 5.643,75€

Valor a considerar: - 17.943,75 €

Correção a efetuar ao lucro tributável: - 23.587,50€

b) Viatura ...

Valor de realização, conforme documento de venda (Doc. 8): 92.500€

Mês e ano de aquisição: outubro de 2014

Valor de aquisição: 158.000,01€

Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda: 141.541,67€ (correspondente a 43 meses de depreciações)

Mais-valia contabilística: 76.041,66 €

Anexam-se como Doc. 9 os elementos contabilísticos relativos ao valor de aquisição, depreciações acumuladas e registo da mais-valia contabilística.

Ora, a esta mais-valia contabilística corresponde uma mais-valia fiscal de:

- 1. Valor de realização: 92.500€*
- 2. Mês e ano de aquisição: outubro de 2014*

3. Valor de aquisição: 158.000,01€

4. Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda (43 meses):
141.541,67€

5. Valor de depreciações acumuladas aceites fiscalmente até à data da venda: 19.270,83€,
que resulta do valor de depreciações aceites até ao limite fiscal de 25.000€ durante 43 meses,
ou seja: $25.000€ * 25\% * 43/12 = 89.583,33 €$

6. Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria n.º 317/2018): 1,02

7. Mais-valia fiscal: $92.500€ - (150.000,01€ - 89.583,33 €) * 1,02 = 22.714,99 €$

Assim, foi incorretamente calculada a mais-valia fiscal de 75.712,49€ relativamente a esta
viatura, pelo que, em seu lugar, deve ser considerada o valor de 22 714,99 €.

Tem-se assim:

Valor declarado: + 75.712,49€

Valor a considerar: + 22.714,99€

Correção a efetuar ao lucro tributável: -52.997,50€

c) Viatura ...

Valor de realização, conforme documento de venda (Doc. 10): 17.500,00 €

Mês e ano de aquisição: março de 2014

Valor de aquisição: 42 027,87 €

Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda: 41 152,29 €
(correspondente a 47 meses de depreciações)

Mais-valia contabilística: 16 624,42 €

Anexam-se como Doc .11 os elementos contabilísticos relativos ao valor de aquisição,
depreciações acumuladas e registo da mais-valia contabilística.

Ora, a esta mais-valia contabilística corresponde uma menos-valia fiscal de:

1. Valor de realização: 17.500€

2. Mês e ano de aquisição: março de 2014

3. Valor de aquisição: 42.027,87 €

4. Valor de depreciações contabilísticas acumuladas até à data da venda: 41 152,29 €

5. Valor de depreciações acumuladas aceites fiscalmente até à data da venda: 19.270,83€, que resulta do valor de depreciações aceites até ao limite fiscal de 25.000€ durante 47 meses, ou seja: $25.000€ \cdot 25\% \cdot 47/12 = 24.479,17€$

6. Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria n.º 317/2018): 1,02

7. Mais-valia fiscal: $17.500€ - (42.027,97€ - 24.479,17€) \cdot 1,02 = -399,68 €$

Assim, foi incorretamente calculada a mais-valia fiscal de 16 606,91€ relativamente a esta viatura, pelo que, em seu lugar, deve ser considerada o valor de -399,68 €

Tem-se assim:

Valor declarado: + 16.606,91€

Valor a considerar: - 399,68€

Correção a efetuar ao lucro tributável: -17.006,59€

Com efeito, o cálculo das mais-valias fiscais de acordo com as instruções administrativas da Circular n.º 6/2011, não pode proceder por vício de violação de lei.

Mas não se diga que o vício decorre somente da interpretação, a contrario, da letra da lei, pois a aplicação da norma em conformidade com a lei tem um racional que a Autoridade Tributária desvirtua.

Isto porque, de acordo com a interpretação administrativa, inovadora face à letra da lei, a consideração das depreciações praticadas – e não das aceites fiscalmente – só é aplicável a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda os limites fiscais, o que decorre, segundo a Autoridade Tributária afirma na Circular, numa “interpretação mais consentânea” com a ratio da lei, que deriva, afinal, numa tributação mais onerosa para o contribuinte, no momento da alienação dessas viaturas.

Em 2010, aquando da adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e correspondente alteração ao Código do IRC produzida pelo Decreto-lei n.º 159/2009, o atual artigo 46.º do CIRC (então, em 2009, artigo 43.º) passou a prever expressamente que as depreciações relevantes para o cálculo das mais-valias de quaisquer ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente devido para venda, bem como de instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º, eram: as depreciações e amortizações

aceites fiscalmente, ii) as perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda iii) os valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A CIRC.

Logo, se a lei não distingue os tipos de ativos fixos tangíveis – é neste domínio que nos encontramos em relação às viaturas ligeiras de passageiros e mistas – não cabe ao intérprete criar diferenciações.

Ou seja, todas as deduções ao valor contabilísticos dos ativos – amortizações, depreciações, imparidades e outros ajustamentos com relevância fiscal – que tiverem relevância fiscal, devem ser deduzidas ao valor de aquisição para efeitos do apuramento da mais-valia fiscal, o que o legislador não distinguiu.

Donde, apenas se pode concluir que, ao não ter o legislador criado uma regra especial para essa classe de ativos (fixos tangíveis), e, dentro dessa classe de ativos para certos bens em particular, vale a regra geral, e não qualquer outra criada pelo intérprete ou aplicador, sendo essa regra geral a enunciada no n.º 2 do art. 46.º do CIRC - todas as deduções ao valor contabilísticos dos ativos – amortizações, depreciações, imparidades e outros ajustamentos com relevância fiscal – que tiverem relevância fiscal, devem ser deduzidas ao valor de aquisição para efeitos do apuramento da mais-valia fiscal.

Ao persistir na tese sufragada na apreciação que foi feita em sede de reclamação graciosa, a Autoridade Tributária insiste numa fundamentação que não merece acolhimento, por ser contrária ao próprio sentido com que a tributação se deve orientar, que deve ser o de tributar o lucro real e não o de introduzir na interpretação regras pretensamente moralizadoras, que, a existirem, por criação legislativa ordinária e não por Circular, sempre teriam de ter subjacente alguma racionalidade económica (e limites constitucionais e legais), o que não sucede no caso da venda de viaturas com valor de aquisição acima dos limites fiscais.

*

Em sentido diverso, a Requerida considera que

“Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC não são aceites como gastos “As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças,

bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo”.

Esse montante depreciable e aceite para efeitos fiscais, veio a ser definido pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de janeiro de 2010 ou após essa data.

A Autoridade Tributária tendo em vista evitar que os sujeitos passivos viessem a recuperar, na venda, o montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciable estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o ativo esteve a ser depreciado, veio, através da Circular n.º 6/2011 da Direção de Serviços de IRC e sancionada pelo Diretor Geral dos Impostos em 5 de maio de 2011, definir as regras relativas ao apuramento das mais e menos-valias fiscais na transmissão onerosa de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetas à exploração de serviços público de transportes nem se destinem a ser alugadas no exercício da sua atividade normal.

Assim de acordo com o ponto 32 da referida circular para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda o limite definido na Portaria n.º 467/2010 o cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efetuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respetiva fórmula de cálculo, as depreciações praticadas ao invés das depreciações aceites fiscalmente.

Acrescenta ainda a circular, relativamente a estas viaturas, que as menos-valias realizadas não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, nos termos da alínea l) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

No mesmo sentido podemos observar as instruções do mapa modelo-31 “Mapa de mais-valias e menos-valias” que é claro ao referir que para determinação da mais-valia ou menos-valia fiscal de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas devem relevar as depreciações praticadas.

Da análise ao mapa modelo 31, constata-se que as três viaturas alienadas no exercício de 2018 foram adquiridas por valor superior ao limite estabelecido na alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC (limite às depreciações para efeitos fiscais), tendo a Requerente adotado no apuramento das mais ou menos-valias fiscais o critério previsto na Circular n.º 6/2011, da

DSIRC.

Perante o exposto, afigura-se-nos que deverão manter-se os valores declarados pela Requerente na declaração Modelo 22 submetida em 24-04-2019, para o período de tributação de 2018, pois o apuramento das mais e menos-valias fiscais relativamente às três viaturas aqui em causa, seguiu o entendimento defendido na Circular n.º 6/2011.

Caso contrário estariam em causa as limitações ao valor fiscalmente depreciable das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, previstas na alínea e) do n.º do artigo 34.º do CIRC, no n.º 1 do artigo 11.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro e na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

Ora, se no cálculo das mais-valias e menos-valias fiscais se utilizar as depreciações fiscalmente aceites ao invés das depreciações praticadas, anula-se o efeito da limitação fiscal previsto nas referidas normas.

Assim, deverá manter-se a decisão de indeferimento proferida em sede de reclamação graciosa, não podendo aceitar-se a correção de € 93.591,59 a favor da Requerente”.

IV. SANEAMENTO

1. O processo não enferma de nulidades.
2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
3. O PPA apresentado pela Requerente a 12/11/2021 é tempestivo, porque interposto no prazo de 90 dias a contar da data da notificação do indeferimento da reclamação graciosa.

V – DO PEDIDO - MATÉRIA DE DIRIETO

O pedido arbitral, em relação à decisão da reclamação graciosa cujo despacho de indeferimento vem impugnar, está delimitado pela Requerente à parte que não mereceu vencimento, ou seja, à não aceitação das regras por si defendidas de poder deduzir ao preço de aquisição as depreciações fiscalmente consideradas em detrimento das depreciações

praticadas na contabilidade, como exige a AT, relativamente a três viaturas ligeiras que anteriormente foram adquiridas por valores superiores aos limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7/7, e que alienou no exercício de 2018.

O Código do IRC, e no que respeita ao gasto com viaturas e no que a esta instância interessa, prevê no art.º 34.º:

1 - Não são aceites como gastos:

a) ...

b) ...;

c) ...

d) ...

e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

2 - ...

A Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, regulamentou estas limitações fixando para efeitos do referido artigo os limites máximos do custo de aquisição de viaturas a considerar em função do período de tributação e a fonte energética utilizada pelos veículos.

Por seu turno, no que respeita a mais-valias e menos-valias realizadas para efeitos de IRC, o Código no art.º 46.º, define no n.º 1 o conceito de mais e menos valias e o no n.º 2 qual o critério geral de cálculo, a saber: “2 — *As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A*”.

Em face destes dois normativos facilmente percebemos que os mesmos têm um âmbito de aplicação diferente.

Como entendeu o STA no Acórdão n.º 095/16, de 20/02, o regime do art.º 34.º do CIRC tem que ver com a consideração dos gastos fiscalmente relevantes e dos seus limites e o art.º 46.º respeita à regra de cálculo de mais-valias em sede de IRC.

Ora, embora com esta nítida distinção de regimes definida pelo STA, a AT continua a expressar o seu entendimento sobre esta matéria na Circular n.º 6/2011 que, no caso das viaturas ligeiras, fixa diversos critérios quanto ao método de depreciação, nomeadamente nos n.º 31 e 32:

31. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação não exceda o limite fixado, a mais-valia ou menos-valia fiscal resulta da diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade bem como das depreciações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do art.º 30.º (cf. art.º 46.º, n.º 2).

32. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda aquele limite, deve observar-se o seguinte:

32.1. O cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efetuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respetiva fórmula de cálculo, depreciações praticadas.

Portanto, a AT distingue o regime de cálculo da mais-valia em função do preço de aquisição da viatura ligeira exceder ou não o limite da Portaria 467/2010, mandando atender nas primeiras às depreciações fiscalmente aceites e nas segundas, as que excedem o valor da Portaria, às depreciações praticadas.

Justifica a Requerida que tal distinção existe como resultado de uma interpretação teleológica dos dois preceitos do CIRC citados e que é uma forma de evitar a anulação do efeito da limitação fiscal que resulta do artigo 34.º, n.º 1, alínea e), do CIRC quando o valor da aquisição dos veículos exceda o montante fixado.

Em primeiro lugar há a referir que a interpretação da AT apenas vincula os Serviços visando uniformizar procedimentos ou a própria interpretação das normas fiscais. São pois meros regulamentos internos emitidos no exercício do poder hierárquico, mas que não têm repercussão vinculativa no procedimento dos contribuintes.

Como refere a decisão tomada no Procº 30/2021-T do CAAD, “*É irrelevante, por outro lado, que a Administração Tributária se encontre vinculada às orientações genéricas constantes das circulares (artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT). Essa vinculação constitui a necessária decorrência de se tratar de regulamentos que se destinam a uniformizar o entendimento dos serviços. Em processo jurisdicional, é ao tribunal que cabe dizer o direito à luz das normas e princípios jurídicos aplicáveis ao caso, assim se compreendendo, de resto, que o próprio artigo 68.º-A, que confere vinculatividade às orientações genéricas, acabe por impor à Administração o dever de rever essas orientações atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores*”.

Por outro lado, o entendimento da Circular nº 6/2011 não tem sido sufragado, antes pelo contrário, nem pela jurisprudência do STA¹ nem pela jurisprudência do CAAD.

O STA no Proc.º 95/16 do STA citado considerou que: “*nos termos do artº 46, nº2 do CIRC, na redação à data do facto tributário, as mais-valias e menos-valias resultam da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, sendo certo que a este último são deduzidas, no que ora interessa, as depreciações fiscalmente aceites e não as depreciações praticadas. Já quanto à consideração dos gastos relativos às depreciações de tais ativos, o artº 34º, nº 1, alínea e) estabelece um limite de dedutibilidade para tais bens. Temos assim que o legislador estabeleceu diferentes regimes no que concerne às depreciações a relevar em sede de consideração de gastos e de calculo de mais-valias e menos valias. Assim sendo, não pode o intérprete estabelecer em sede de determinação da matéria tributável qualquer interpretação analógica ou extensiva que não tenha na lei o mínimo de correspondência. Acresce que o legislador introduziu outros instrumentos de combate à utilização abusiva de tais encargos, tais como a tributação autónoma, prevista no artº 88º, n.s 3, al. a) e 4 do CIRC, que devem ser usados em vez de pretender fazer a interpretação de outros textos legais se qualquer correspondência com o texto editado pelo legislador*”.

No mesmo sentido, se decidiu no Procº 57/2017-T do CAAD, “*o regime da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC tem subjacente, numa linha de continuidade com o regime de tributação autónoma dos encargos com viaturas, a consideração de que a utilização pelas*

¹ Acórdão do STA proferido no Procº 095/16, de 20/2/2019; Procº 57/2017-T e Procº 30/2021-T, ambos do CAAD.

empresas de viaturas acima de determinado valor não tem uma justificação integralmente empresarial, sendo, essencialmente, em função de tal juízo que se justificará a limitação das amortizações e reintegrações nos termos ali consagrados.

Nos casos abrangidos pelo n.º 2 do artigo 46.º do CIRC, não estamos já no campo da utilização dos veículos pelo sujeito passivo de IRC, mas no âmbito da sua alienação, o que vale por dizer que a norma em questão opera, justamente, nos casos em que aquele cessa de ter a disponibilidade na respetiva esfera da viatura cuja utilização a lei tem, no âmbito da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, por não integralmente justificável do ponto de vista empresarial. Ou seja, dito de outro modo, nas hipóteses de operatividade do n.º 2 do artigo 46.º em causa, o sujeito passivo está, precisamente, a atuar no sentido pretendido pelo legislador no âmbito da norma da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, desfazendo-se da(s) viatura(s) cuja aquisição e uso o legislador pretende desincentivar.

Por outro lado, os efeitos da interpretação declarativa do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC não se sobrepõem totalmente aos efeitos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do mesmo Código, já que por força deste último, enquanto não proceder à alienação das viaturas abrangidas pelo correspondente regime, o sujeito passivo apresentará um lucro tributável superior, ou um prejuízo tributável inferior, aos que existiriam se não fosse tal regime, com todas as consequências daí decorrentes.”

Também no Procº 30/2021-T se considerou que o entendimento da AT plasmado na Circular 6/2011 contraria as regras gerais da interpretação das normas jurídicas: “Como se depreende, a Circular em causa, mediante uma pretensa interpretação teleológica do artigo 46.º n.º 2, do CIRC em vista à sua conformação com o estabelecido no artigo 34.º, n.º 1, alínea e), quanto à dedutibilidade das depreciações, acaba por efetuar uma interpretação desse dispositivo que não tem qualquer correspondência com a letra da lei, estabelecendo como critério de apuramento das mais-valias, não a dedução das “depreciações e amortizações aceites fiscalmente”, como consta da referida disposição do artigo 46.º n.º 2, mas o da dedução das depreciações praticadas na contabilidade.

Importa ter presente, a este propósito, que as disposições dos artigos 34.º, n.º 1, alínea e), e 46.º n.º 2, têm um campo aplicativo e uma finalidade legislativa inteiramente diversos, não

podendo atribuir-se a este último preceito um objetivo anti-elisivo que poderá estar patente na precedente norma do artigo 34.º, n.º 1, alínea e)”.

Atenta estas posições da jurisprudência judicial e arbitral, que subscrevemos, entende-se ser procedente o pedido arbitral, com a conseqüente declaração de ilegalidade da decisão da reclamação graciosa e da autoliquidação impugnada, com fundamento em vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito.

VI – DO REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Complementarmente veio a Requerente peticionar a condenação da AT no reembolso da importância de 21 058,11€ indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

Dispõe a alínea b) do art. 24.º do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão arbitral 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».

É isto que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT, quando prevê que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Mesmo que o art. 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, é pacífico na doutrina e jurisprudência que

deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários.

Aliás, é essa a interpretação que coincide com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, quando diz 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».

Portanto, o n.º 5 do art. 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, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Ora, sobre esta matéria a jurisprudência tem sido pacífica, tendo em conta o artº 43.º da LGT, que prevê que 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.

Considera-se que o erro é imputável à administração quando o mesmo não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto ou de direito que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

Como é bom de ver, resultou do ato tributário impugnado a obrigação de pagamento de um valor de imposto superior ao que seria devido sem o cometimento das ilegalidades apontadas.

Nesta conformidade, enfermando a liquidação impugnada de vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito imputável à Autoridade Tributária, e tendo o imposto sido indevidamente pago, tem a Requerente direito ao à restituição dessa quantia e a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante, por se encontrarem verificados os requisitos do artº 43º da LGT, liquidados sobre o valor do imposto anulado.

VII - DECISÃO

Nestes termos o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a parcialmente liquidação adicional de IRC com o n.º n.º 2019...;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 21 058,11;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos atrás referidos.

VIII – VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 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 € 21 058,11, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

IX – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 07/09/2022

Notifique

O Árbitro do Tribunal Singular

José Ramos Alexandre