

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 470/2025-T

Tema: IRC – Tributação Autónoma. Agravamento percentual das taxas de tributação autónoma. Artigo 88.º, n.º 14 e n.º 20, do Código do IRC. Prejuízo Fiscal. Dedução ao Resultado Líquido de Benefícios Fiscais. Pedido de revisão oficiosa, artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Erro imputável aos serviços.

SUMÁRIO:

- I. O agravamento da taxa percentual da tributação autónoma quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal, nos termos do disposto no artigo 88.º, n.º 14, do Código do IRC, não sofre qualquer limitação ou condicionamento pelo facto de o sujeito passivo usufruir de benefícios fiscais que operem por dedução ao resultado líquido do valor correspondente ao determinado pelos respetivos regimes legais.
- II. O agravamento da taxa de tributação em 10 pontos percentuais, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, tem como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica e aplica-se às situações em que o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal, determinado segundo as regras gerais do mesmo diploma, independentemente de quaisquer considerações sobre o desempenho económico da atividade.
- III. Os benefícios fiscais apurados no âmbito dos regimes de dedução ao resultado líquido do exercício, a que se referem os artigos 43.º, n.º 9 [Majoração de Gastos com Creches] e 44.º [Majoração de Quotizações empresariais], do Código do IRC, os artigos 19.º [Majoração à Criação de Emprego], 41.º-A [Remuneração Convencional do Capital Social], 62.º, 62.º-A e 62.º-B [Majoração de Donativos], do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e ainda o Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro [Aumento das depreciações resultantes das Reavaliações efetuadas nos termos do DL n.º 66/2016, de 3/11], não podem ser desconsiderados no apuramento do lucro tributável quando esse apuramento conduzir ao cálculo de um prejuízo fiscal de forma a ignorá-lo / transformá-lo com a intenção de inviabilizar o agravamento de 10 pontos percentuais previsto no

n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC para efeitos do cálculo das tributações autónomas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A) DA CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

A A..., SA (doravante designada por Requerente), NIPC..., com sede na ..., ...-... ..., sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (“CIRC”), integrando, para além da própria Requerente, as sociedades:

- a) C..., Lda. (NIF...);
- b) D..., S.A. (NIF...);
- c) E..., Lda. (NIF...);
- d) F..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
- e) G...– SGPS, S.A. (NIF...);
- f) H...– SGPS, S.A. (NIF...);
- g) I..., S.A. (NIF...);
- h) J..., Lda. (NIF...);
- i) K..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
- j) L..., Unipessoal, Lda. (...);
- k) M..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
- l) N... Unipessoal, Lda. (NIF...);
- m) O..., Lda. (NIF...);
- n) P..., S.A. (NIF...);
- o) Q..., Lda. (NIF...);
- p) R..., S.A. (NIF...);
- q) S..., S.A. (“S...”) (NIF...); e
- r) T..., Lda (NIF ...),

tendo procedido, nessa qualidade à apresentação da declaração agregada de IRC Modelo 22 referente ao período de tributação de 2019, na qual efetuou a autoliquidação de IRC, bem como a autoliquidação das tributações autónomas, veio, em 2025-05-13, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante RJAT), apresentar um pedido de pronúncia arbitral («PPA») no âmbito do CAAD, onde solicita:

- (a) que seja declarada a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 2024-07-30, na medida em que esse indeferimento desatende a possibilidade de reconhecer a ilegalidade da parte da autoliquidação de IRC que resulta do agravamento das taxas de tributações autónomas em 10 pontos percentuais em razão do apuramento de prejuízo fiscal ao nível do Grupo Fiscal B...; e
- (b) que seja declarada a ilegalidade da parte da autoliquidação de IRC que resulta do agravamento das taxas de tributações autónomas em 10 pontos percentuais, em razão do apuramento de um prejuízo fiscal ao nível do Grupo Fiscal B..., que originou um montante de imposto indevidamente liquidado no valor de € 90.139,19.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2025-05-15 e notificado à AT em 2025-05-19.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico, em 2025-07-03, designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Prof. Doutor Victor Calvete (presidente), o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (árbitro vogal relator) e o Prof. Doutor Rui Miguel Zeferino Ferreira (árbitro vogal) que, no prazo estipulado, comunicaram a aceitação do respetivo encargo.

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

O Tribunal Arbitral foi constituído em 2025-07-22, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Por despacho arbitral proferido em 2025-07-28, a AT foi notificada para apresentar resposta, no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 do artigo 17.º do RJAT.

Em 2025-09-25, a AT apresentou a sua Resposta, que se dá por integralmente reproduzida e, para os efeitos do previsto no n.º 2 do artigo 17.º do RJAT, juntou aos autos o Processo Administrativo.

Em 2025-11-24, foi notificada a Requerente para, em 15 dias, responder à matéria de exceção deduzida na resposta da Requerida, de acordo com o seguinte despacho:

“Ainda que não invocando expressamente tratar-se de matéria de exceção, a resposta da AT ao PPA suscita questões de inadmissibilidade desse PPA.

Assim, por haver vantagem em que a Requerente se pronuncie por escrito sobre tais matérias, dispensa-se a reunião do artigo 18.º do RJAT (e, portanto, a sugestão de audição de uma testemunha) ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2 do RJAT) e fixa-se para tal um prazo de 15 dias.

Sem prejuízo de a decisão ser proferida até ao fim do prazo previsto no artigo 21.º do RJAT, deverá a Requerente pagar o remanescente da taxa arbitral no mesmo prazo.”

Em 2025-12-06, a Requerente apresentou, tempestivamente, a resposta às questões suscitadas pela AT no que respeita à inadmissibilidade do PPA.

Não foram apresentadas outras alegações.

Em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e com o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se que as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT verifica-se que este tribunal é competente para a apreciação do pedido.

O processo não enferma de nulidades.

B) DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o pedido nos termos a seguir expostos.

- (1) Apresentou no dia 31 de julho de 2020 a declaração periódica (anual) de rendimentos Modelo 22 do Grupo Fiscal B..., relativa ao período de 2019, onde procedeu à autoliquidação de tributações autónomas em IRC no montante total de € 298.008,09.
- (2) Este valor das tributações autónomas resultou da aplicação da elevação das taxas em 10 pontos percentuais, previsto nos n.ºs 14 e 20¹ do artigo 88.º do Código do IRC (“CIRC”), em virtude de o Grupo ter apurado prejuízo fiscal, no valor de € - 2.876.804,51², relativamente ao período de tributação de 2019.
- (3) Num cenário de não aplicação do n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC (e consequentemente do n.º 20 do mesmo artigo), a Requerente teria apurado, enquanto sociedade dominante do grupo sujeito ao RETGS, um montante total de tributações autónomas correspondente a € 207.868,89.

¹ Numeração à data dos factos [n.º 20 aditado ao artigo 88.º pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março]. Com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, foi renumerado, passando a ser o n.º 21, com a mesma redação. E com a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, passou a ser o n.º 22 e manteve a redação.

² Cf. Documentos n.º 1 e n.º 2 anexos ao PPA.

-
- (4) Assim, aquele agravamento de taxas das tributações autónomas originou um montante de imposto liquidado pelo Grupo Fiscal B..., alegadamente indevido, no montante de € 90.139,19 (€ 298.008,08 – € 207.868,89).
- (5) Alega a Requerente que *“a atividade agrícola e de transformação de produtos agrícolas, que exerce, está sujeita a uma enorme volatilidade, inconstância e variabilidade, decorrentes de factos externos às empresas do setor e respetivas gestões”,* pelo que a existência intermitente *“de lucros e prejuízos no setor primário da agricultura não é sinal de defeito da empresa ou de má gestão da mesma, mas sim uma característica estrutural do setor da atividade agrícola.”* E informa que *“desde 2014, ano da formação do Grupo Fiscal B..., até 2022 (num total de nove períodos de tributação), o grupo apenas apurou prejuízo fiscal em três desses períodos, os de 2017, 2019 e 2020, conforme declarações de rendimentos Modelo 22 RETGS referentes a cada um daqueles períodos de tributação³”.*
- (6) Mais alega que aquele prejuízo fiscal só foi apurado por *“imposição legal relacionada, com as seguintes realidades: dedução de € 3.898.878,48 a título de aumento de depreciações ou amortizações resultantes de reavaliações efetuadas no quadro do Decreto-Lei n.º 66/2016, e outras deduções por benefícios fiscais criados pelo legislador que, em 2019, geraram uma dedução global acrescida de € 1.489.974,44, deduções estas aos resultados líquidos do exercício constantes do campo 774 do quadro 07 das declarações Modelo 22 individuais das sociedades integrantes do Grupo Fiscal [...]”*
- (7) Observa que, *“na ausência daqueles benefícios fiscais (nos montantes de € 3.898.878,48 e € 1.489.974,44, que somam € 5.388.852,92)”*, o Grupo Fiscal B... *“teria apurado um lucro tributável.”*
- (8) Refere a *“ausência de desempenho económico ou financeiro, e até mesmo fiscal, negativo do Grupo B..., no exercício de 2019 ou em qualquer outro desde 2014.”*
- (9) Conclui que *“o prejuízo fiscal, designadamente o apurado em 2019, é antes uma construção, uma obra, das regras fiscais, sem sustentação económico financeira. Uma ficção, pois, de prejuízo, resultante de imposições legais da legislação fiscal.”*

³ Cf. Documentos n.ºs 5 a 12, entregues em anexo ao PPA.

(10) Daí que da ilegalidade da autoliquidação das tributações autónomas que efetuou mediante a aplicação do agravamento em 10 pontos percentuais das taxas previstas no artigo 88.º do Código do IRC, resultou um montante de imposto autónomo autoliquidado superior em € **90.139,19** ao valor que resultaria, caso tivesse apurado no período de 2019 um lucro tributável em vez do referido prejuízo fiscal.

(11) A Requerente alude aos seguintes Acórdãos que, na sua opinião, definem a evolução da jurisprudência no que respeita às tributações autónomas:

- i. Acórdão n.º 617/2012 do plenário do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 150/12 (os sublinhados são da Requerente):

"Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, o último incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento desses rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam. Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas o efetuar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida perlo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Pelas razões expostas, deve ser julgada inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea

a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, julgando-se improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público e confirmando-se a decisão recorrida".

ii. Acórdão do STA proferido no processo n.º 0146/16 (os sublinhados são da Requerente):

"I — As tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; ulteriormente, na prossecução do obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma.

II — Estando em causa, tributações autónomas respeitantes a "encargos com viaturas", "despesas de representação" e "encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalho" i.e, respeitantes a despesas dedutíveis, a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e consequente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.

III — Estas tributações autónomas, que, embora liquidadas no âmbito do IRC, constituem uma imposição fiscal materialmente distinta deste, espoletadas por despesas, foram incluídas pelo legislador no CIRC através da Lei n.º 30-G/2000, de 19 de dezembro.

IV — Mesmo antes das alterações introduzidas no CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, os encargos fiscais com as tributações autónomas não eram dedutíveis para efeitos de IRC, como resultava da conjugação dos arts. 23.º, n.º 1, alínea f) e 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, naquela que se nos afigura a melhor interpretação, pois, por um lado, o legislador (bem ou mal e, a nosso ver, mal) sempre as considerou como IRC, incluindo o seu regime legal no âmbito do respetivo código (pelo menos desde a referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e, por outro, não faria sentido que o efeito pretendido pelo legislador com essas tributações autónomas, de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução das despesas por elas tributadas, fosse, depois, contrariado pela dedução dos encargos com essas tributações.

V – O art. 23.º-A do CIRC - aditado pela Lei n.º 2/2014, lei que, do mesmo passo, revogou o art. 45.º daquele Código —, pese embora a sua incorreção terminológica, na medida em que parece reconduzir a espécie tributária tributações autónomas ao IRC (permanecendo o legislador no mesmo erro), não configura uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a consagrar uma interpretação possível da lei anterior".

- iii. Acórdão do STA de 2020-07-08, proferido no processo n.º 010/20.1BALSb (os sublinhados são da Requerente):

“«(...) Mas também nos casos – como o de que ora nos ocupamos – em que as tributações incidem sobre encargos fiscalmente dedutíveis, mal se compreenderia que a intenção do legislador, que é a de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução, fosse depois contrariada pela dedução dos encargos com essas tributações. Se a tributação autónoma serve, nestes casos, para fazer face à dificuldade de controlo rigoroso de despesas de carácter empresarial e de carácter pessoal, desincentivando a realização das mesmas, e para compensar a perda de receita fiscal decorrente dessa realização, constituindo, ao final, uma redução do montante dos custos dedutíveis na determinação da matéria tributável, não faria sentido que, depois, fosse permitir a dedução dos encargos com a tributação autónoma [...]».

Ora, partindo desta compreensão interpretativa geral das tributações autónomas, que este Supremo Tribunal Administrativo continua a sufragar, admitir que as deduções que não podem ser efetuadas à coleta de IRC por ausência ou insuficiência desta pudessem ser deduzidas à coleta das tributações autónomas, seria frustrar a razão de ser desta categoria tributária autónoma.”.

- iv. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, proferido no processo n.º 465/2015 (os sublinhados são da Requerente):

“E, por outro lado, o índice percentual mais elevado que é aplicável à realização de despesas (e que é suscetível de ser agravado no caso de empresas com prejuízo fiscal) é justificado justamente por se tratar de uma medida fiscal penalizadora do contribuinte e destinada a evitar a realização de despesas excessivas e desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial. E como se trata de uma taxa que recai, não sobre os rendimentos empresariais, mas sobre uma despesa que o contribuinte pôde realizar e que se contém na sua disponibilidade financeira, não pode naturalmente atribuir-se-lhe um efeito confiscatório.

(...)

O n.º 14 [do artigo 88.º do Código do IRC] o que prevê é o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, um prejuízo fiscal. A diferenciação encontra-se suficientemente justificada, visto que, se é censurável, do ponto de vista fiscal, a realização de despesas que determinam desnecessariamente uma redução do rendimento tributável, mais o será se a empresa realiza essas despesas apesar de não conseguir sequer apurar um resultado económico positivo.”

- (12) Acrescenta ainda a Requerente que “*in casu o prejuízo fiscal é imposto pelo próprio legislador fiscal (sublinhado deste Tribunal), e não pelos resultados da empresa computados nos termos legais, o que agrava o já de si inqualificável aumento de tributação quando se apure um prejuízo fiscal.*”⁴”
- (13) Detalhando que “*o prejuízo fiscal aqui em causa só existe por imposição legal (sublinhado deste Tribunal) relacionada, entre outras, com as seguintes realidades tributárias: dedução de € 3.898.878,48 a título de aumento de depreciações ou amortizações resultantes de reavaliações efetuadas no quadro do Decreto-Lei n.º 66/2016, e outras deduções por benefícios fiscais criados pelo legislador e que, em 2019, geraram uma dedução global acrescida de € 1.489.974,44.*”⁵”
- (14) Conclui que as normas constantes dos n.ºs 14 e 20⁶ do artigo 88.º do Código do IRC, quando se aplique a prejuízos fiscais decorrentes do benefício fiscal para-contratual de acréscimo de depreciações ou amortizações fiscais previsto e concedido (a troco de contrapartida) pelo Decreto-Lei n.º 66/2016, “*é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da tutela da confiança e da segurança jurídica, que se retiram do artigo 2.º (Estado de direito) da Constituição e, bem assim, por violação, sem justificação suficiente, do direito fundamental que é o direito de propriedade previsto no artigo 62.º, n.º 2, da Constituição*”⁷.
- (15) Na parte final do PPA bem como na resposta que elaborou sobre as questões levantadas pela AT quanto à inadmissibilidade do PPA face à alegada intempestividade do pedido de

⁴ Cf. refere a págs. 30 de 75 do PPA.

⁵ Cf. refere a págs. 31 de 75 do PPA.

⁶ Na numeração em vigor em 2019.

⁷ Cf. refere a págs. 34 e 35 do PPA.

revisão oficiosa, a Requerente opõe-se, na medida em que considera que existiu erro imputável aos serviços. Razão pela qual admite que, mesmo à luz da atual redação do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), é aplicável o prazo de quatro anos para a revisão oficiosa.

A Requerente refere que:

«6. O erro é imputável à AT desde a data de submissão da Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22, porquanto é o próprio sistema informático da AT que não permite para efeitos de autoliquidação das tributações autónomas, que não sejam computadas com agravamento em 10 pontos percentuais sempre que haja apuramento de prejuízo fiscal, não permitindo a submissão daquela Declaração sem a aplicação desse agravamento, circunstância factual referente à programação informática pela AT da Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 que aqui se invoca nos termos e para os efeitos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT.

7. O contribuinte nada pode fazer contra isso, por muito que discorde: está informaticamente de pés e mãos atados pela AT.

8. Donde que contrariamente à afirmação da AT, está disponível o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, inclusive à luz da sua atual redação, mais restritiva que a redação originária na leitura que dela faz a AT desde 2016.»

E, em defesa da sua tese lembra diversa jurisprudência do STA, nomeadamente o Acórdão de 2011-12-10, proferido no processo n.º 860/11, o Acórdão de 2020-06-03, proferido no processo 018/10.5BELRS 095/18, o Acórdão de 2022-11-09, proferido no processo 087/22.5BEAVR, o Acórdão de 2023-03-08, proferido no processo n.º 035/21.0BEPRT, e ainda as sentenças proferidas nos processos 180/21.1BELRS, n.º 1967/22.3BELRS e n.º 2376/21.7BELRS.

Nesta jurisprudência, em sua opinião, fica clarificado que mesmo nos casos em que o erro não é formalmente dos serviços, ele sempre seria considerado material e funcionalmente erro dos serviços.

C) DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

Na sua Resposta, a AT invoca, desde logo, a extemporaneidade da revisão oficiosa apresentada pela Requerente com base nos seguintes argumentos:

- i. Com a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, decorrente do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, os atos tributários de autoliquidação deixaram de estar abrangidos pela ficção legal de imputabilidade do erro aos serviços;
- ii. Por força do disposto no artigo 218.º daquela Lei, a revogação entrou em vigor no dia 31 de março de 2016 (dia seguinte ao da publicação da Lei);
- iii. A revogação é de aplicação imediata, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, pelo facto de a norma revogada ter cariz procedimental;
- iv. Face ao disposto no artigo 12.º da LGT, refere que *“aplicar-se-á a «lei antiga» quando o erro invocado e que serve de fundamento ao procedimento de revisão oficiosa do ato tributário, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT, respeite a atos tributários autoliquidados praticados até 30 de março de 2016, dado que, até essa data, estes se encontram abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços» contida no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.”*;
- v. Refere ainda que *“o ato de autoliquidação foi praticado pela Requerente em 31.07.2020, e teve lugar em data posterior ao momento em que a revogação produziu efeitos, pelo que, deixa, quanto a esse ato, de funcionar a presunção de imputação do eventual erro imputável aos Serviços, para efeitos de eventual revisão da autoliquidação de IRC em apreço.”*
- vi. Concluindo que *“são claramente espúrios os argumentos aventados pela Requerente”* porque, *“estando em causa atos de autoliquidação de imposto praticados pela Requerente, após a revogação do n.º 2 do Art.º 78.º da LGT, não pode ser artificialmente, por via da presunção, imputado ou assacado qualquer erro aos serviços, por não terem tido qualquer participação no mesmo, sendo-lhe imputável tal ónus.”*

No que se refere à inconstitucionalidade, invocada pela Requerente, do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, bem como da alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que revogou o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, a Requerida refere que, no âmbito da sua atividade, “*não pode deixar de aplicar uma norma legal com o fundamento na sua inconstitucionalidade*”, acrescentando que “*Tal competência apenas é assacada aos tribunais, conforme se refere no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 440/94 de 7 de Junho, e ainda nos Pareceres do Centro de Estudos Fiscais n.º 31/02 e 91/08 do Centro de Estudos Fiscais, e ainda na doutrina de Gomes Canotilho e Vital Moreira, (in Constituição da Republica Portuguesa Anotada, em anotação ao Art.º 266.º)*”.

No sentido de justificar que não lhe compete fazer juízos acerca da inconstitucionalidade das normas invocadas, a AT prossegue com os seguintes argumentos:

«34.º Conforme se expendeu no Parecer do Centro de Estudos Fiscais no âmbito do Parecer 58/2006 de 2 de junho “Desde logo, importa sublinhar que a Administração tributária não tem acesso direto à constituição para efeitos de afastar a aplicação de disposições legais (ao contrário do que ocorre nos tribunais para os quais, aliás, o «acesso direto à constituição constitui uma competência vinculada, no sentido de apenas compreender aquelas questões de constitucionalidade que tenham por objeto as normas jurídicas suscetíveis de aplicação ao caso sujeitos a julgamento» (v.d. Acórdão do TC n.º 440/94 de 7 de Junho in BMJ n.º 438, 9. 90)).»

«Isto significa, pois, que à Administração está vedado, via de princípio, desaplicar, em certo ato administrativo que pratique, uma norma legal com fundamento na sua inconstitucionalidade. Conforme já tivemos oportunidade de explicar no Parecer 31/02 deste Centro de Estudos «não obstante o princípio da constitucionalidade na administração que se encontra consagrado no art. 266.º da CRP, a Administração, em atenção à hierarquia das fontes e à sua direta subordinação à Lei, não pode recusar a aplicação de uma lei ou deixar de a cumprir invocando ou questionando a sua inconstitucionalidade”.»

«35.º Determina o n.º 2 do Art.º 266.º da CRP, que a administração está obrigada a atuar em conformidade com o princípio da legalidade, encontrando-se ainda tal princípio concretizado no Art. 3.º, n.º 1, do CPA, o qual estabelece que “Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos”.»

«36.º Conforme referem Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Pedro Siza Vieira e Vasco Pereira da Silva, (in Código do Procedimento Administrativo Anotado, 3.ª edição, página 40) “Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a atuação administrativa».

«37.º Em sentido semelhante, refere Marcelo Rebelo de Sousa (in Lições de Direito Administrativo, 1999, volume I, página 84), que «Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna. A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à atividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa atividade. Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exatos termos em que elas o permitem.»

(...).

«Por nós, entendemos que o princípio da legalidade em sentido interno ou legalidade-fundamento abrange toda a atividade da Administração Pública, o que decorre, desde logo, do disposto no n.º 8 do Art. 112.º da Constituição da República Portuguesa, que exige que todo e qualquer regulamento administrativo – seja de conteúdo essencialmente agressivo, seja de conteúdo essencialmente prestacional – se funde na lei.»

«Ora, se isto acontece quanto à atuação mais relevante da Administração Pública, deve considerar-se que a mesma exigência de lei-fundamento está presente nas restantes manifestações dessa atuação.”»

«38.º Logo, afere-se que a apreciação por parte da Requerida a acerca das inconstitucionalidades invocadas, implicaria a violação clara e objetiva dos preceitos legais e a violação da própria Constituição.»

«39.º A fiscalização concreta incide sobre uma norma, tal como foi (ou não) aplicada na decisão recorrida, sendo por isso, que o juízo de constitucionalidade apenas tem efeito no caso concreto, sendo a vincularidade da decisão do Tribunal restrita ao processo em que tenha sido proferida, conforme resulta do disposto no Art.º 80.º n.º 1 da LTC.»

«40.º Assim, o vício de inconstitucionalidade de uma norma ou diploma legal não impede a sua aplicação pela Requerida enquanto tal inconstitucionalidade não for declarada, com força obrigatória geral pelo TC, nos termos do Art.º 281.º da CRP, o que ainda não sucedeu no caso em apreço.»

«41.º De igual modo refira-se que, de acordo com o n.º 1 do Art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, diploma que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, a AT “(...) tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”.»

«42.º Das diversas atribuições da Requerida elencadas no n.º 2 do mesmo preceito legal, não há qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias, pelo que não lhe cabe tal atribuição.»

«43.º Ora, in casu, inexistente erro imputável aos serviços na autoliquidação de IRC do Grupo de sociedades referente ao período de tributação de 2019, efetuada em 31.07.2020, para efeitos de eventual revisão oficiosa daquela autoliquidação de IRC, apresentada pela Requerente em 30.07.2024, ao abrigo da parte final do n.º 1 do Art.º 78.º da LGT.»

«44.º Neste desiderato, e também aqui não se encontram reunidos os pressupostos legais, com vista à apreciação das inconstitucionalidades suscitadas, atendendo a que tal atuação implicaria a violação clara e frontal da lei e da subordinação à lei a que se refere o Art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, a que a Requerida está adstrita.»

Ainda sobre as inconstitucionalidades alegadas pela Requerente, designadamente a violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, a AT transcreve, na parte aplicável, o disposto no Acórdão n.º 395/2017 do Tribunal Constitucional que, sobre as mesmas questões já se pronunciou sobre a não verificação de violação desses princípios.

Quanto ao objeto do pedido de pronúncia arbitral, a AT pronuncia-se nos seguintes termos:

«54.º [...] tendo a sociedade dominante do Grupo Fiscal B... tributado pelo RETGS por opção da Requerente, apurado um prejuízo fiscal no valor de € 2.876.804,51 resultante da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades que o compõem, então, por força do previsto no n.º 14 e no n.º 20 do Art.º 88.º do CIRC, as taxas de tributação

autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais, inexistindo qualquer suporte legal para a exclusão pretendida pela Requerente, sob pena de manifesta violação da lei e das normas legais aplicáveis mormente o n.º 14 e no n.º 20 do Art.º 88.º do CIRC.»

«55.º Na verdade a lei é clara, qualquer prejuízo fiscal (seja por má gestão, seja por opções fiscais legalmente previstas) desencadeia o agravamento da tributação em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma.»

«56.º Ademais, importa assentir que a tributação autónoma incide sobre certas despesas que podem ter um carácter pessoal ou pouco produtivo para a empresa (viaturas, representação, ajudas de custo, bónus, indemnizações) e às despesas não documentadas, tendo sido o objetivo do legislador o de desencorajar a realização desse tipo de despesas (de forma a não diminuir desse modo a matéria tributável do IRC e a respetiva coleta).»

«57.º Com efeito, as tributações autónomas incidem sobre essas despesas independentemente de haver lucro ou prejuízo.»

«58.º Assim, apresentando a empresa prejuízo fiscal, estabelecem os n.ºs 14 e 20.º do Art.º 88.º do CIRC que as taxas tributação autónoma são majoradas em 10 pontos percentuais.»

«59.º Chama-se desde já à colação, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, que analisou expressa e detalhadamente a arguida inconstitucionalidade da majoração da tributação autónoma em apreço nos autos, exatamente em caso de prejuízo fiscal.»

«60.º A recorrente, naquele caso, alegava que, “G) (...) não é ainda assim constitucionalmente admissível que a norma do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, imponha um agravamento em dez pontos percentuais de todas as tributações autónomas sobre despesas e encargos (incluindo atribuição de bónus) pelo simples facto de a sociedade incorrer em prejuízos fiscais, mesmo que (na interpretação que se contestou sem sucesso) se prove que o apuramento de prejuízos fiscais é uma mera consequência técnica de algumas normas fiscais, não refletindo prejuízo económico, prejuízo real, de espécie alguma”.»

«61.º Sobre a questão, o Tribunal concluiu que o agravamento das taxas de tributação autónoma visa desincentivar a realização das despesas a este imposto sujeitas, uma vez que a sua realização quando se tenha prejuízos fiscais é ainda mais censurável, referindo que “8. (...). Prevê-se um agravamento da taxa de tributação quanto às empresas que, tendo incorrido

nos gastos sujeitos a tributação autónoma, apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.»

«Não há aqui qualquer discriminação arbitrária: a diferenciação de tratamento baseia-se numa distinção objetiva de situações. A lei, através da tributação autónoma, e especialmente em relação à tributação prevista no n.º 13 do artigo 18.º, pretende estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas que, injustificadamente, possam afetar os resultados económicos e provocar uma diminuição da receita fiscal. O n.º 14 o que prevê é o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, um prejuízo fiscal.»

«A diferenciação encontra-se suficientemente justificada, visto que, se é censurável, do ponto de vista fiscal, a realização de despesas que determinam desnecessariamente uma redução do rendimento tributável, mais o será se a empresa realiza essas despesas apesar de não conseguir sequer apurar um resultado económico positivo.»

«62.º Também a este propósito refere o acórdão do TC proferido no Proc. n.º 630/2017-T, que ”42. O agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma das sociedades que apresentem prejuízos fiscais tem como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica, ou seja, de discutível essencialidade ou imprescindibilidade empresarial, no caso de sociedades que, ao menos aparentemente, atravessam claras dificuldades económicas, financeiras ou de gestão. Ele assume, por isso, uma natureza quase sancionatória das taxas de tributação autónoma, obrigando ao estabelecimento de um nexo mais estrito entre o facto tributário que se pretende reprimir (ie. despesas indesejáveis cumuladas com a apresentação de prejuízos fiscais) e o agravamento da taxa através do qual se pretende proceder a essa repressão”.»

«63.º No mesmo sentido, vejam-se os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 106/2021-T e 108/2021-T.»

«64.º Chama-se a atenção para o Sumário do Acórdão Arbitral Processo n.º 108/2021-T, que conclui o seguinte: “(...) III - O agravamento da taxa de tributação em 10 pontos percentuais, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, tem como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica e aplica-se às situações em que o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal, determinável segundo as regras gerais do CIRC,

independentemente de quaisquer considerações sobre o desempenho económico da atividade.”(destaque nosso).»

«65.º Chama-se ainda a colação o entendimento perfilhado no Acórdão do STA de 16.12.2021 proferido no Proc. n.º 086/16.6BEPRT o qual refere “Pois bem, tal como se refere no recente Ac. deste Tribunal de 09-12-2021, Proc. n.º 372-17.8BEPRT, ainda inédito, em que o relator deste processo teve intervenção como 1.º Adjunto “... A “questão central” (subjacente a este apelo), resumida pela rte, na conclusão i., foi apreciada e decidida, pelo STA, no sentido, unânime, de que “o teor literal do n.º 14 do art. 88.º do CIRC permite, por mera interpretação declarativa que tenha em mente o conceito de sujeito passivo alargado que resulta dos artigos 18.º n.º 3, da LGT, e 115.º do CIRC atribuir a qualificação de sujeito passivo às sociedades dominantes dos grupos abrangidos pelo RETGS, ...” – cf. acórdão de 19 de fevereiro de 2020 (processo n.º 1065/17.1BEPRT). Consequentemente, assumiu-se, ainda, de forma explícita, como facto determinante, do agravamento, das taxas de tributação autónoma, previsto no versado art. 88.º n.º 14 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) (“As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”), a consideração dos prejuízos do grupo (nos casos de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, vulgo, RETGS).»

«Não obstante a ponderação do alongado e diversificado rol de argumentos coligidos, pela rte, para defender, em sentido contrário, que relevante tem de ser a consideração do “resultado individual” das empresas que compõem o grupo em causa e a quem respeita a tributação autónoma, os demais Conselheiros integrantes desta formação de julgamento (na medida em que um de nós teve intervenção no aresto acima convocado), igualmente, entendem que o acento tónico, da dilucidação do antagonismo apontado, reside no preenchimento do conceito de “sujeitos passivos”, presente, com centralidade, no normativo em apreço, o qual, nas hipóteses (como a julganda) em que opera o RETGS, tem de ser lido por forma compatível com as linhas orientadoras e enformadoras deste regime especial de tributação, cuja trave mestra, desde sempre, foi (e é) a regra de que “o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”. Assim, se esta é a premissa para se alcançar a determinação do lucro tributável do grupo, de

que decore uma nítida ideia de abrangência, no sentido de o resultado traduzir o balanço entre lucros e prejuízos individuais, mas, a final, consubstanciar uma realidade fiscal unitária, global, em que se diluem as individualidades e emerge o grupo (et pluribus unum), destacadamente, a sociedade dominante (do conjunto societário), como principal responsável pelo pagamento do IRC, com toda a amplitude determinada pela incidência do tributo, caso a caso Em suma, entre 1 de janeiro de 2011 (O n.º 14 foi aditado, ao art. 88.º do CIRC, pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, com início de vigência do dia 1 de janeiro de 2011.) e 30 de março de 2016, para nós, o art. 88.º n.º 14 do CIRC pressupunha e determinava que, nos casos de aplicação do RETGS, o relevante prejuízo fiscal, apresentado em cada período de tributação, fosse o encontrado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo de sociedades envolvidas”.»

«66.º Pese embora a extensa jurisprudência quer arbitral quer dos Tribunais Superiores já prolatada acerca da matéria em causa, importa ainda assentir que o Dec. Lei -n.º 66/2016 estabelece um regime facultativo e não imperativo como induz a Requerente de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento, que teve como objetivo criar medidas para promover a capitalização das empresas, bem como uma maior solidez e equilíbrio das respetivas estruturas financeiras.»

«67.º Ora, são manifestamente espúrios os argumentos da Requerente quando alega que o seu prejuízo se deve a uma imposição legal, uma vez que estamos em presença de um regime opcional e não obrigatório.»

«68.º Com efeito, a Requerente não pode alegar ilegalidade da majoração só porque o prejuízo advém, em parte, do exercício de uma opção fiscal que só a ela coube (neste caso, prevista no Decreto-Lei 66/2016), pois, esse facto, não exclui a aplicação da majoração das tributações autónomas.»

«69.º Neste conspecto, são manifestamente improcedentes os argumentos aventados pela Requerente.»

II. MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo, este Tribunal Arbitral considera provados, com relevo para a Decisão, os seguintes factos:

- (1) Em 2024-07-30, a Requerente apresentou, junto da entidade competente, pedido de revisão oficiosa, registado sob o RL...PT⁸, contra a liquidação de IRC n.º 2020..., emitida em 2020-12-15, respeitante ao período de tributação de 2019.
- (2) A Requerente alegou erro na autoliquidação do IRC do período de 2019, por ter aplicado, num cenário de prejuízo fiscal o agravamento de 10 pontos percentuais nas taxas das tributações autónomas previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, considerando-o uma violação de diversos princípios garantidos pela Constituição da República Portuguesa.
- (3) O pedido de revisão oficiosa foi apresentado com fundamento em erro imputável aos serviços nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- (4) O pedido de revisão foi indeferido por despacho de 2025-01-30, tendo a decisão sido notificada à Requerente, em 2025-02-04, Via CTT, pela Direção de Finanças de Lisboa - Área da Justiça Tributária⁹.
- (5) O despacho de indeferimento baseou-se na informação dos serviços n.º ...2024..., que:

A) Na parte relativa à apresentação do pedido com fundamento em erro imputável aos serviços, é do seguinte teor:

«[...]

«1 - O art.º 78.º da LGT, com base no qual é formulado o pedido de revisão oficiosa, dispõe de quadros legais diferentes, dos quais resultam prazos distintos para a dedução do pedido.

2 - Uma vez que o sujeito passivo vem requerer a revisão da liquidação suprarreferida, com fundamento em erro imputável aos serviços, ao abrigo do no n.º 1 do art.º 78º da LGT, cumpre, assim, analisar se estão reunidos os pressupostos, para que a revisão dos atos tributários solicitada possa ser aceite à luz do disposto no citado normativo.

⁸ Cf. Processo administrativo – TOTAL 3.

⁹ Cf. Documento 3 anexo ao PPA.

3 - Ora, nos termos do n.º 1 do art.º 78º da LGT, a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou, pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo no prazo da reclamação e com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1, 1.ª parte), ou no prazo de quatro anos após a liquidação por iniciativa da Administração Tributária ou a todo o tempo se o tributo não tiver sido pago com fundamento em erro imputável aos serviços (n.º 1, in fine).

4 - De acordo com o que se encontra previsto na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o prazo para deduzir reclamação graciosa já se encontrava esgotado, na medida em que, a requerente submeteu declaração modelo 22 de IRC do ano de 2019, em 31-07-2020, pelo que, tinha até 31-07-2022, para interpor reclamação graciosa, findo o qual o pedido seria intempestivo.

5 - No que respeita ao prazo previsto na 2.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, não obstante o pedido se encontrar tempestivo, dado ter sido apresentado dentro do prazo dos 4 anos previsto na referida norma, é condição para a sua aplicação que o erro invocado e que fundamenta a revisão do ato tributário, seja imputável aos serviços.

6 - No caso em apreço, o valor em questão foi apurado pelo contribuinte (autoliquidação), sem intervenção por parte da Administração Fiscal, pelo que, o erro invocado não poderia de modo algum ser imputável aos serviços.

7 - É verdade que o n.º 2 do artº 78º da LGT equiparava o erro na autoliquidação ao “erro imputável aos serviços”, para efeitos do disposto no n.º 1, o que permitia ao contribuinte, em qualquer circunstância, rever/corrigir o ato de autoliquidação no prazo de 4 anos, porém, conforme refere, e bem, a requerente, o n.º 2 do artigo 78º, foi revogado pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, pelo que, por o mesmo não estar em vigor, já não se aplica.»

B) Na parte em que aprecia a matéria de direito, a informação que justifica o despacho de indeferimento refere:

«8 - Porém, ainda que assim não se entendesse, sempre se diga que, sendo as tributações autónomas um imposto sobre os gastos ou encargos, a existência de prejuízos fiscais no apuramento do IRC não afasta a sujeição às tributações autónomas. Pelo contrário, determina o n.º 14 do artigo 88.º que, no caso de o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, a tributação autónoma é agravada em 10%.

9 - Com efeito, a norma agora em análise não suscita nenhuma especial dificuldade interpretativa, pelo que se prevê um agravamento da taxa de tributação quanto às empresas que, tendo incorrido nos gastos sujeitos a tributação autónoma, apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

10 - Não há aqui qualquer discriminação arbitrária: a diferenciação de tratamento baseia-se numa distinção objetiva de situações, ou seja, a lei, através da tributação autónoma, pretende estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas que, injustificadamente, possam afetar os resultados económicos e provocar uma diminuição da receita fiscal.

11 - Por sua vez, o n.º 14 o que prevê é o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, um prejuízo fiscal.

12 - A diferenciação encontra-se suficientemente justificada, visto que, se é censurável, do ponto de vista fiscal, a realização de despesas que determinam desnecessariamente uma redução do rendimento tributável, mais o será se a empresa realiza essas despesas apesar de não conseguir sequer apurar um resultado económico positivo.

13 - A Requerente afirma ainda que, como apenas apurou prejuízos económicos — não representando esses prejuízos fraqueza económica ou mau desempenho empresarial — não deve ser censurada peio agravamento em 10% das despesas sujeitas a tributações autónomas.

14 - Sucede que, a lei é clara ao referir-se a prejuízos fiscais e não somente a prejuízos ou a prejuízos económicos. Ao empregar a expressão prejuízos fiscais a lei é suficientemente clara para, na determinação do seu sentido, não deixar margem para dúvidas de que são estes e só estes que relevam para a aplicação do critério de elevação das taxas de tributação autónoma.

15 - Aliás, refira-se que, a merecer acolhimento a tese da Requerente, sempre estaríamos perante a violação do princípio da igualdade, dado que, perante duas empresas que obtivessem prejuízos (uma delas, prejuízos fiscais, decorrentes de prejuízos económicos; a outra, prejuízos fiscais, decorrentes da sua má gestão), a lei tratá-las-ia de forma distinta, agravando somente a tributação em 10% às empresas que apurassem verdadeiro prejuízo fiscal.»

C) E, na parte relativa à alegada inconstitucionalidade das normas aplicáveis, refere o seguinte:

«16 - Acresce referir que, a reclamante alega inconstitucionalidade quanto ao agravamento das taxas de tributação autónoma, não arguindo a existência de qualquer ilegalidade decorrente da incorreta aplicação das normas que regulam a sua liquidação.

17 - O n.º 2 do art. 266.º da CRP determina que “Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”.

18 - Nos termos do art.º 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável ex vi da al. c) do art.º 2.º da LGT, “Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites que forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins”.

19 - Assim, não cabe à AT pronunciar-se sobre a (in)constitucionalidade de determinada norma, conforme, aliás, resulta claro do preceituado no art.º 221.º da CRP, nos termos do qual “O Tribunal Constitucional é o tribunal ao qual compete especificamente administrar a justiça em matérias jurídico-constitucional”.

20 - Tal conclusão é, alias, corroborada pelo disposto no n.º 1 do art.º 223.º da CRP que determina que “Compete ao Tribunal Constitucional apreciar a inconstitucionalidade e a ilegalidade, nos termos dos artigos 277º e seguintes”.

21 - A reclamante não demonstra que as normas alegadamente inconstitucionais foram declaradas como tal por aquele Tribunal.»

Concluindo a AT que:

«22 - Por todo o exposto, verifica-se assim que, não está observado o pressuposto de erro imputável aos serviços previsto na 2ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

23 - Não estando verificados os pressupostos do pedido de revisão previstos no art.º 78.º da LGT, a liquidação ora controvertida não se encontra inquinada de qualquer ilegalidade, pelo que, se mantém válida na ordem jurídica.»

- (6) Contra a decisão de indeferimento, a Requerente deduziu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral que deu entrada no dia 13 de maio de 2025.

- (7) Os atos objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral é o indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, consequentemente o ato de autoliquidação de IRC na parte que se refere ao agravamento das taxas das tributações autónomas.
- (8) A Requerente é a sociedade dominante do Grupo B... sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).
- (9) A Requerente entregou, em 2020-07-31, a declaração agregada de IRC Modelo 22 (Identificação: ...2020...), relativa ao período de tributação de 2019, com autoliquidação de imposto nos termos do disposto na alínea a) do artigo 89.º do CIRC, na qual declarou um resultado fiscal do Grupo no montante de € - 2.876.804,51 (prejuízo fiscal), evidenciado nos respetivos campos 380 e 382 do “Quadro 09 – APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL”¹⁰.
- (10) A autoliquidação originou a liquidação de IRC n.º 2020 ..., com o valor a pagar de € 1.172,98, que inclui derrama municipal, no montante de € 26.527,55 e tributações autónomas, no montante de € 298.008,09, como melhor se verifica¹¹:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

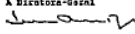
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
2020	

Vice-notificação para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente de liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.

Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 101.º do CPPP.

Não sendo efetuada o pagamento no prazo estabelecido, haverá lugar a procedimento executivo.

A Birtosa-Gacel

Heleno Alves Borges

PREJUÍZOS FISCAIS	
€	0,00

PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS
2019	2020-12-18	2020	2020-12-15
Nº	Descrição	Importâncias Declaradas	Importâncias Declaradas
1	Materia coletável não isenta	0,00 €	0,00 €
2	Materia coletável-regime especial	0,00 €	0,00 €
3	Coleta-regime geral-1º escalão	0,00 €	0,00 €
4	Coleta-regime geral-2º escalão	0,00 €	0,00 €
5	Coleta - outras taxas	0,00 €	0,00 €
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	0,00 €	0,00 €
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	0,00 €	0,00 €
8	Derrama estadual	0,00 €	0,00 €
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	0,00 €	0,00 €
10	Dupla trib. jurídica internacional	0,00 €	0,00 €
11	Dupla trib. económica internacional	0,00 €	0,00 €
12	Benefícios fiscais	0,00 €	0,00 €
13	AIMI	0,00 €	0,00 €
14	Pagamento especial por conta	0,00 €	0,00 €
15	Total das deduções (10+11+12+13+14)	0,00 €	0,00 €
16	Resultado da liquidação	0,00 €	0,00 €
17	Ratificação na fonte	9.971,59 €	9.971,59 €
18	Pagamentos por conta/Autónomos	189.516,00 €	189.516,00 €
19	Pagamentos adicionais por conta	51.723,00 €	51.723,00 €
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)-0	0,00 €	0,00 €
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)-0	251.210,59 €	251.210,59 €
22	IRC de períodos anteriores	0,00 €	0,00 €
23	Reposição de benefícios fiscais	0,00 €	0,00 €
24	Derrama municipal	26.527,55 €	26.527,55 €
25	Dupla trib. jurídica internacional	0,00 €	0,00 €
26	Tributações autónomas	298.008,09 €	298.008,09 €
27	Juros compensatórios	0,00 €	0,00 €
28	Juros indemnizatórios	0,00 €	0,00 €
29	Juros de mora	0,00 €	1.172,98 €
30	Total pagam. dif./irac.(art.º 83º CIRC)	0,00 €	0,00 €
31	Pagamento de autoliquidação	73.325,05 €	73.325,05 €
VALOR A PAGAR: € 1.172,98			

¹⁰ Cf. Documento 1 anexo ao PPA.

¹¹ Cf. Documento 2 anexo ao PPA.

- (11) Na declaração agregada, foi apurado para o Grupo um resultado fiscal negativo de € 2.876.804,51, que implicou a autoliquidação das tributações autónomas, no total de € 298.008,08, com o agravamento de 10 pontos percentuais previsto nos n.ºs 14 e 20 do artigo 88.º do CIRC, com assento nas bases tributáveis (valor das despesas sujeitas a tributação autónoma) constantes expressamente dos campos 414, 415, 426, 427 e 428 do “Quadro 13 – TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”.
- (12) Daí resultando um montante de imposto autónomo autoliquidado superior em € **90.139,19** ao valor de € 207.868,89, que resultaria dessa tributação na ausência do referido agravamento, como se explicita¹²:

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA 2019 GRUPO B... COM AGRAVAMENTO			
Tipo de despesa	Taxa	Base	TA
Despesas não documentadas (Art. 88.º, n.º 1)	60,00%	176,69	106,01
Despesas de representação (Art. 88.º, n.º 7)	20,00%	77 999,32	15 599,86
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	15,00%	53 435,01	8 015,25
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA < € 27.500,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. A)]	20,00%	222 097,16	44 419,43
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA => € 27.500,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. B)]	37,50%	221 202,07	82 950,78
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA => € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. C)]	45,00%	326 481,64	146 916,74
	TOTAL	901 391,89	298 008,08

¹² Cf. PPA e Documento 1 anexo ao PPA.

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA 2019 GRUPO: B... SEM AGRAVAMENTO			
Tipo de despesa	Taxa	Base	TA
Despesas não documentadas (Art. 88.º, n.º 1)	50,00%	176,69	88,35
Despesas de representação (Art. 88.º, n.º 7)	10,00%	77 999,32	7 799,93
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5,00%	53 435,01	2 671,75
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA < € 27.500,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. A)]	10,00%	222 097,16	22 209,72
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA => € 27.500,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. B)]	27,50%	221 202,07	60 830,57
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias – Se CA => € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. C)]	35,00%	326 481,64	114 268,57
	TOTAL	901 391,89	207 868,89

- (13) No apuramento do lucro tributável das sociedades que integram o perímetro fiscal, foram utilizados benefícios fiscais no total de € **5.388.852,92**, cujos regimes legais se traduzem na sua dedução ao valor do Resultado Líquido do Exercício evidenciado na contabilidade¹³.
- (14) Deste montante total de benefícios fiscais, o valor de € **1.489.974,44** refere-se a benefícios diversos, estabelecidos no Código do IRC e no Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), deduzidos no **campo 774** do “Quadro 07 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL” da declaração Modelo 22, e o valor de € **3.898.878,48** respeita à majoração do aumento das depreciações resultante das reavaliações efetuadas nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, deduzido no **campo 801** do “Quadro 07 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL”¹⁴.

B) FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a

¹³ Cf. Documento 13 anexo ao PPA e Quadro Resumo, em Anexo, elaborado por este Tribunal.

¹⁴ Cf. Documento 13 anexo ao PPA e Quadro Resumo, em Anexo, elaborado por este Tribunal.

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto não contestados pelas partes.

III. MATÉRIA DE DIREITO

A Requerente fixou-se essencialmente nas alegações de as normas aplicáveis ao caso em análise violarem a Constituição e de existência de “erro imputável aos serviços”.

Vejamos.

Sobre a hipótese invocada pela Requerente de inconstitucionalidade por aplicação com natureza retroativa e a obediência aos princípios da legalidade tributária, da igualdade material, da proibição do excesso e da segurança jurídica e proteção da confiança dos cidadãos

A Requerente (de páginas 10 a páginas 37 do PPA – DO DIREITO) conduz a sua argumentação com base naquilo que considera ser a inconstitucionalidade do referido quadro legal aplicável, “por violação (i) da proibição de “sanções/punições que tenham natureza retroativa” (cfr. artigos 2.º da Constituição – Estado de direito), (ii) do princípio da proporcionalidade (artigo 2.º - princípio do Estado de direito - , e 18.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição), (iii) do princípio da segurança jurídica (artigo 2.º - princípio do Estado de direito - da Constituição) e (iv) do artigo 32.º, n.º 10 da Constituição.”¹⁵.

¹⁵ Cf. refere expressamente no n.º 110.º do PPA a págs. 26 e 27 de 75.

E a Requerente acaba mesmo por concluir que “quanto à questão da constitucionalidade, não quer a AT saber até que o Tribunal Constitucional lhe diga o contrário.”¹⁶

Ora, o Tribunal Constitucional, sempre que foi chamado a pronunciar-se sobre as matérias controvertidas, nunca disse *o contrário* (na expressão da Requerente) conforme se ilustra com o disposto no Acórdão n.º 395/2017, de 2017-06-12, em que se confirma que o agravamento das taxas de tributação autónoma em 10 pontos percentuais, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, se aplica no contexto do RETGS quando o grupo apresenta resultado negativo, apesar de as sociedades que integram o grupo e que realizam as despesas não apresentarem prejuízo fiscal no período a que respeitam as tributações autónomas. Transcreve-se a parte deste Acórdão que se relaciona com a matéria controvertida, a propósito da alegada violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (os realces em negrito são deste Tribunal):

1º. Sobre a eventual violação do princípio da igualdade:

«11. A recorrente entende que o agravamento das taxas de tributação autónoma, estatuído pelo artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, no caso de sociedades sujeitas ao RETGS, em que a sociedade tributada não apresente prejuízo fiscal no período a que as tributações respeitem, mas o apresente o grupo de sociedades que a mesma integra, viola os princípios constitucionais da igualdade (artigo 13.º) e da proporcionalidade (artigos 2.º e 18.º, n.ºs 2 e 3). No essencial, alega que

«o simples facto de a entidade que incorre nas despesas ou encargos sujeitos a tributação autónoma, numa base individual, estar integrada num grupo fiscal para efeitos de tributação do diferente facto tributário que é o rendimento/lucro, não constitui, minimamente (que se consiga vislumbrar), elemento diferenciador bastante para afastar a consideração dos seus eventuais prejuízos para efeitos de agravamento das taxas de tributação autónoma, e substituí-lo pela consideração dos eventuais prejuízos fiscais de entidades terceiras (eventuais prejuízos de outros elementos do grupo).»”

¹⁶ Cf. refere expressamente no n.º 154.º do PPA a págs. 36 de 75.

*«Quanto à apreciação da conformidade da norma sindicada com o **princípio da igualdade**, trata-se, evidentemente, do princípio geral de igualdade, consagrado no artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, e não da sua refração explicitada no n.º 2 do mesmo artigo, a qual consubstancia a proibição de discriminação de minorias ou grupos sociais definidos com base em «classificações suspeitas». Sobre o seu alcance enquanto norma de controlo judicial do poder legislativo, escreveu-se no Acórdão n.º 409/99:*

*«O **princípio da igualdade**, consagrado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa, impõe que se dê tratamento igual ao que for essencialmente igual e que se trate diferentemente o que for essencialmente diferente. Na verdade, o princípio da igualdade, entendido como limite objetivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a adoção de medidas que estabeleçam distinções. Todavia, proíbe a criação de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, isto é, desigualdades de tratamento materialmente não fundadas ou sem qualquer fundamentação razoável, objetiva e racional. O princípio da igualdade enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio»*”

«A recorrente alega precisamente que o artigo 88.º, n.º 14, interpretado no sentido hoje consagrado no n.º 20 do mesmo artigo, estabelece uma desigualdade de tratamento materialmente infundada entre sociedades sujeitas e sociedades não sujeitas ao RETGS, na medida em que, dizendo o RETGS exclusivamente respeito à tributação do lucro, é arbitrária a eleição desse facto como critério de distinção em matéria de tributações autónomas.»

«Não tem razão a recorrente.»

«Em primeiro lugar, e como se refere na decisão recorrida, sendo o RETGS, nos termos do artigo 69.º do CIRC, um regime opcional para as sociedades integradas em grupos de sociedades, dificilmente se pode dizer a respeito dele, ainda que estabeleça distinções arbitrárias, que importa um tratamento desigual ou discriminatório entre pessoas. Assim é porque a sujeição ao regime alegadamente discriminatório não resulta de qualquer imposição do legislador, mas da escolha livre dos destinatários, racionalmente baseada

no cálculo comparativo global — ou seja, considerando quer a tributação do lucro, quer as tributações autónomas — das vantagens fiscais das opções disponíveis. Acresce a circunstância, também devidamente sublinhada no acórdão arbitral, de a norma sindicada não implicar qualquer desvantagem automática, em matéria de tributações autónomas, para as sociedades sujeitas ao RETGS, já que se ela importa o agravamento das taxas nos casos em que o grupo apresente prejuízos fiscais e a sociedade que realizou as despesas não, já noutros casos, em que a sociedade apresenta prejuízo fiscal mas o grupo não, a sujeição ao RETGS tem como efeito eximir a sociedade que realizou as despesas do agravamento das taxas.»

«Em segundo lugar, a verdade é que a norma sindicada não estabelece uma distinção arbitrária. Apesar de o IRC e as tributações autónomas incidirem sobre factos tributários diversos — o rendimento das pessoas coletivas, no primeiro caso; despesas e encargos de diferentes tipos, no segundo —, há entre as duas espécies de imposto uma relação de dependência funcional. Como se escreveu no Acórdão n.º 617/2012:

«Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.»

«Ora, se uma sociedade que apresenta lucros normalmente tributáveis no âmbito do IRC, retira vantagens fiscais, através do RETGS, do facto de o grupo fiscal que integra apresentar prejuízo, é natural que veja agravada as taxas de tributação autónoma incidentes sobre despesas que o legislador presume serem, em muitas situações, dispensáveis ou fraudulentas. Assim é não apenas porque, ao incorrer nessas despesas, a sociedade reduz a sua contribuição para mitigar as perdas do grupo que integra e de cujos

*resultados negativos beneficia no plano fiscal, como porque as relações de interdependência e dominação próprias dos grupos societários podem facilmente ditar que as despesas tributadas sejam realizadas, não pela sociedade a que substancialmente se destinem, mas por aquela(s) sociedade(s) do grupo que, por não apresentar prejuízos, está em posição de minimizar os encargos de todo o grupo com tributações autónomas. A solução consagrada no artigo 88.º, n.º 14, na interpretação impugnada pela recorrente, corresponde, deste modo, à **necessidade de articulação entre o regime da tributação do lucro e a regulação dos incentivos fiscais através das tributações autónomas.**»*

«Não se verifica, pois, qualquer violação do princípio da igualdade.»

- 2º. Sobre a eventual violação do princípio da proporcionalidade, o mesmo Acórdão expressa que:

*«12. A recorrente alega ainda que a norma sindicada viola o **princípio da proporcionalidade**, na vertente da «exigência de justa ou adequada medida, e dos princípios com este relacionados da coerência e da proibição de arbitrariedades.» Sendo manifesto que a argumentação desenvolvida se confunde integralmente com aquela que diz respeito à alegada violação do princípio da igualdade, resta concluir, também aqui, pela **improcedência do recurso**, pelas razões já aduzidas.»*

Ainda sobre as alegadas inconstitucionalidades, aderimos à Decisão Arbitral de 2018-06-28, Processo 630/2017-T, na parte aplicável (os realces em negrito são deste Tribunal):

«52. O artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado de 2016 – LOE16) procedeu à introdução de um n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, visando fixar tal entendimento da lei fiscal. Aí se veio determinar que “Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º. A este preceito foi conferida força de lei interpretativa pelo artigo 135.º do LOE16, com inevitáveis consequências em sede de aplicação da lei no tempo, por força do artigo 13.º n.º 1 do Código Civil, que determina que “A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da

obrigação, por sentença passada em julgado, por transação, ainda que não homologada, ou por atos de análoga natureza.”»

«53. No entanto, o artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016 foi julgado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional¹⁷. Aí se sustentou que “as leis interpretativas devem ter-se por abrangidas pela proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal¹⁸. Só assim não será naqueles casos em que, tendo os tribunais sido chamados a pronunciarem-se sobre a interpretação a dar a leis ambíguas e controvertidas, se tenha a propósito delas estabelecido uma controvérsia jurisprudencial. Se os tribunais, aos quais cabe a autoridade de dizer o direito — através de decisões juridicamente fundamentadas e no termo de um processo de partes com igualdade de armas —, refletem e alimentam a controvérsia propiciada pela ambiguidade da lei, é inevitável concluir que a questão jurídica é, no momento presente, incerta ou insanável; os destinatários desta não têm, nessas circunstâncias, qualquer razão para formarem expectativas na prevalência de uma das posições compreendidas nos «quadros da controvérsia», e não podem, por essa mesma razão, invocar a frustração das suas expectativas legítimas contra a decisão do legislador de interpretar a lei num dos sentidos já acolhidos em decisões judiciais¹⁹.”»

«54. Nesta sua decisão, o Tribunal Constitucional, reafirmou o entendimento de que a atribuição de natureza interpretativa a normas fiscais que agravam os encargos dos contribuintes é, prima facie, inconstitucional, sendo admissível, à luz da proibição constitucional da retroatividade dos impostos, unicamente na circunstância de existir, a propósito da lei interpretada, uma controvérsia insanável com um lastro decisório «estatisticamente significativo» no âmbito de uma determinada ordem jurisdicional.»»

¹⁷ «Acórdão n.º 395/2017, de 12-7.»

¹⁸ «O Acórdão n.º 267/2017, de 12-7, o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88.º, n.º 21, 2.ª parte, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) - número esse aditado pelo artigo 133.º da citada Lei - segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta (PEC) nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016.»

¹⁹ «Acórdão n.º 395/2017.»

«55. Ora, relativamente à questão da aplicação do artigo 88.º n.º 14 do CIRC aos grupos de sociedades sujeitos a RETGS, o Tribunal Constitucional entendeu que o escasso lastro decisório²⁰ da controvérsia na jurisprudência arbitral gerada à sua volta em nada justificava a atribuição de efeitos interpretativos retroativos ao n.º 20 do mesmo artigo, considerando, pelo contrário, que por ser na verdade uma norma inovadora e constitutiva, limitando por isso o poder interpretativo dos tribunais, a mesma deveria ter alcance prospetivo e nunca retroativo, sob pena de violar a proibição da retroatividade das leis fiscais, consagrada no artigo 103.º/3 da CRP e ínsita no princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, que é um dos princípios do Estado de direito.»

«56. Note-se, porém, que o Tribunal Constitucional apenas recusou um efeito interpretativo retroativo ao n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, impondo para o futuro a aplicação do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC aos grupos de sociedades que optaram pela tributação do RETGS, ex vi n.º 20. Com esta decisão, o Tribunal Constitucional não considerou inconstitucional a solução do n.º 20 – de aplicação do agravamento das tributações autónomas no âmbito do RETGS – nem considerou que a mesma era incompatível com o teor literal e a inserção sistemática do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC. De resto, o Tribunal Constitucional deixou bem clara a sua posição sobre o “topos” da retroatividade de leis interpretativas num outro aresto, o Acórdão n.º 107/2018²¹, versando sobre o alcance interpretativo retroativo do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, relativo à proibição das deduções.»

«57. Com os seus pronunciamentos, o Tribunal Constitucional quis salvaguardar a liberdade interpretativa do julgador e a sua autoridade de dizer o direito de maneira definitiva no caso concreto, respeitando plenamente a sua autonomia hermenêutica e metódica. No que respeita especificamente à aplicação do artigo 88.º, n.º 14 aos grupos de sociedades, o Tribunal Constitucional teve ocasião de se pronunciar especificamente sobre a questão da respetiva conformidade com a Constituição, tendo sustentado que “se uma sociedade que apresenta lucros normalmente tributáveis no âmbito do IRC, retira

²⁰ «Foram então referidos, como textos prova (dicta probandi), apenas os processos arbitrais do CAAD n.º 239/2014-T, n.º 659/2014-T, n.º 447/2015-T.»

²¹ «Veja-se, igualmente, sobre esta mesma questão, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, da 2.ª Secção.»

vantagens fiscais, através do RETGS, do facto de o grupo fiscal que integra apresentar prejuízo, é natural que veja agravada as taxas de tributação autónoma incidentes sobre despesas que o legislador presume serem, em muitas situações, dispensáveis ou fraudulentas. Assim é não apenas porque, ao incorrer nessas despesas, a sociedade reduz a sua contribuição para mitigar as perdas do grupo que integra e de cujos resultados negativos beneficia no plano fiscal, como porque as relações de interdependência e dominação próprias dos grupos societários podem facilmente ditar que as despesas tributadas sejam realizadas, não pela sociedade a que substancialmente se destinem, mas por aquela(s) sociedade(s) do grupo que, por não apresentar prejuízos, está em posição de minimizar os encargos de todo o grupo com tributações autónomas. A solução consagrada no artigo 88.º, n.º 14, na interpretação impugnada pela recorrente, corresponde, deste modo, à necessidade de articulação entre o regime da tributação do lucro e a regulação dos incentivos fiscais através das tributações autónomas.”»

*«58. Assim sendo, nada impede que o presente tribunal arbitral de considerar que **a norma do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC**, aplicável aos grupos de sociedades abrangidos pelo RETGS, no período fiscal de 2014, por entender que essa interpretação é inteiramente compatível com o conceito de sujeito passivo aí consagrado e com uma interpretação jurídico-económica das tributações autónomas e do regime jurídico dos grupos de sociedades e que essa interpretação **não contende com os princípios da legalidade tributária, da igualdade material, da proibição do excesso e da segurança jurídica e proteção da confiança dos cidadãos.**»*

Também a mesma Decisão Arbitral, debruçando-se sobre as tributações autónomas e o respeito pelos princípios de relevância constitucional, da universalidade, igualdade material, capacidade contributiva e justiça distributiva, expressa o seguinte entendimento ao qual se adere:

«34. O IRC pode ser usado pelas autoridades para orientar a atividade empresarial para a prossecução de diferentes finalidades consideradas social e economicamente desejáveis²². A conceção moderna da função regulatória do IRC (regulatory function of

²² «Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, 60, *Tax Law Review*, 1, 2006, 1 ss., esp. 22 ss.»

corporate taxation) sugere que este imposto pode servir para condicionar o poder de decisão dos administradores das sociedades e direcioná-lo para o uso eficiente dos ativos da corporação para fins mais desejáveis socialmente.»

«35. As tributações autónomas que incidem sobre determinadas despesas (v.g. despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; pagamentos off-shore, gastos com bónus) inserem-se na função regulatória do IRC²³, integrando uma estrutura de incentivos que procura aumentar a formalização, transparência e racionalização da atividade económica empresarial. Estes objetivos regulatórios favorecem o crescimento da economia e permitam preservar e ampliar a base tributária, desincentivando despesas informais ou despesas destituídas de justificação estritamente económica e empresarial.»

«36. É essa função regulatória das tributações autónomas que a jurisprudência do CAAD tem em mente quando se refere às suas funções ordenadora geral, preservadora específica e pacificadora sistémica, expressões que se condensam e precipitam no reconhecimento da presença de uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas²⁴. O mesmo sucede com a jurisprudência constitucional, quando se refere que “com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.»²⁵

²³ «Afirmando a inserção das tributações autónomas no IRC, podem ver-se, nomeadamente, os Acórdãos do CAAD dos Processos Arbitrais n.º 659/2014-T, n.º 166/2014-T, n.º 36/2014-T, n.º 6/2014-T, n.º 282/2013-T, n.º 260/2013-T e n.º 246/2013-T.»

²⁴ «Cfr. Arbitral n.º 659/2014-T.»

²⁵ «Acórdão n.º 617/2012, de 19-12.»

«37. A função regulatória do IRC apresenta-se indissociável da sua função tributária propriamente dita, imediatamente orientada para identificar e atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real. Ambas as funções pretendem, nomeadamente, combater o pagamento oculto de rendimentos e lucros²⁶ e dessa forma assegurar a integridade e a coerência do IRC em si mesmo e do sistema fiscal globalmente considerado, **de acordo com os princípios, de relevância constitucional, da universalidade, igualdade material, capacidade contributiva e justiça distributiva**²⁷.»

«38. As tributações autónomas impedem a contaminação da racionalidade económica das sociedades por lógicas paralelas e alheias, adversas à competitividade e à eficiência e contrárias ao princípio da separação entre a sociedade e os seus diferentes stakeholders (v.g. sócios; acionistas; administradores; trabalhadores) ou propiciadoras da evasão fiscal. Como bem refere o Acórdão do Processo n.º 659/2014-T, “elas estão, por isso, fortemente ligadas aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica e empresarial por eles levada a cabo. Do que se trata, nas tributações autónomas é, com efeito, de tributar certas despesas ou encargos (gastos), vistas estas na sua relação com a ideia geral de lucro real e efetivo e a tributação do rendimento.”»

«39. Representa-se como indiscutível, a esta luz, a natureza e função anti-abuso inerente às tributações autónomas[7], desincentivadora e quase sancionatória relativamente a certas despesas desprovidas de racionalidade económica e potenciadoras da diminuição dos lucros tributáveis normalmente esperados, sendo suscetíveis, portanto, de potenciar a redução artificial da capacidade contributiva das empresas e gerar distorções significativas na aplicação dos princípios constitucionais fiscais da equidade tributária horizontal e vertical igualdade perante os encargos públicos.»

Sobre o erro imputável aos serviços.

²⁶ «Cfr., sublinhando a importância e delicadeza desta problemática, Dieter Birk, Marc Dessens, Henning Tappe, *Steuerecht*, 18ª ed., Heidelberg, 2015/2016, 375 ss.»

²⁷ O sublinhado é deste Tribunal.

No tocante à alegada situação de existência de erro imputável aos serviços, entende-se ser a mesma admissível, na medida em que a aplicação das normas legais exige a conceção da declaração periódica de rendimentos em conformidade com as mesmas.

Na conceção do modelo da declaração periódica de rendimentos de IRC Modelo 22 a AT não pôde deixar de observar o cumprimento da lei. Daí que a referida declaração se deva mostrar compatível com as normas legais, designadamente as que se referem às tributações autónomas e ao seu agravamento no caso de apuramento de prejuízo fiscal.

Neste sentido, terá razão a Requerente quando refere que *“o erro é imputável à AT desde a data de submissão da declaração de rendimentos IRC Modelo 22, porquanto é o próprio sistema informático da AT que não permite para efeitos da autoliquidação das tributações autónomas, que não sejam computadas com agravamento em 10 pontos percentuais sempre que haja apuramento de prejuízo fiscal, não permitindo a submissão daquela Declaração, sem a aplicação desse agravamento, circunstância factual referente à programação informática pela AT da Declaração de rendimentos IRC Modelo 22”*.

Como foi sumariado na Decisão Arbitral Intercalar sobre a matéria das exceções em anexo à Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 357/2023-T [...] *«III – Se o ato de autoliquidação corresponde ao que a AT entende ser devido, o erro só pode ser imputável aos serviços (não há erro possível do contribuinte).» [...]*

E, ainda a mesma Decisão Intercalar é clara quando afirma: *«Conclui-se, portanto, que o erro nas autoliquidações não decorre de qualquer lapso da Requerente, mas da sua conformação com o entendimento da AT – e é esse entendimento que, bem ou mal, o legislador quis que os órgãos jurisdicionais aferissem na sequência da reapreciação solicitada à AT nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.»*

Na medida em que os procedimentos administrativos relacionados com o processamento eletrónico da declaração agregada Modelo 22, não deixaram à Requerente margem de manobra para declarar de acordo com o seu próprio entendimento no que se refere quer ao agravamento das taxas de tributação autónoma quer à extensão deste procedimento nos casos em que o Grupo apure um resultado negativo por força do disposto no artigo 70.º do Código do IRC, conclui-se

que a apresentação do pedido de revisão oficiosa preenche os requisitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

E é assim, com base neste raciocínio, que a Requerente defende a existência de erro imputável aos serviços no ato tributário de liquidação de IRC nº 2020..., referente ao período de tributação de 2019, considerando-o lesivo dos seus interesses dignos de tutela, tendo conduzido ao apuramento de um montante de imposto de € 90.139,19 que admite não ser devido.

Daí que, o PPA verse sobre valor de € **90.139,19**, correspondente à diferença entre o valor autoliquidado das tributações autónomas com aplicação do agravamento das taxas em 10 pontos percentuais (€ 298.008,08), com o qual a Requerente não concorda e o valor das mesmas tributações autónomas sem a consideração desse agravamento (€ 207.868,89), como a mesma entende ser legítimo.

Ora,

O valor de € 207.868,89 traduz a aplicação das taxas previstas nos nºs 1, 3, 7 e 9 do artigo 88.º do CIRC que, à data dos factos, impunham os seguintes regimes:

«1 – As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.»

[...]

«3 – São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 25 000 €;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25 000 € e inferior a 35 000 €;*

c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000 €.»

[...]

«5 – Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.»

[...]

«7 – São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.»

[...]

«9 – São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.»

Já o montante de € 298.008,08 foi apurado tendo por referência a aplicação do disposto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, que impõe o seguinte regime:

«14 – As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isenta de IRC.»

em conjugação com o disposto no n.º 20 (numeração à data dos factos)²⁸ do mesmo artigo, nos termos do qual se determina que:

«20 – Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º».

O artigo 70.º do CIRC, sobre a determinação do lucro tributável do grupo, estabelece que:

«70 – Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º»

Em conformidade com as normas legais citadas e com referência ao período de tributação de 2019, o Grupo Fiscal B..., sujeito ao RETGS, do qual a A... é a sociedade dominante, apurou um prejuízo fiscal de € 2.876.804,51, pelo que as taxas de tributação autónoma aplicadas foram elevadas em 10 pontos percentuais, de onde resultou o apuramento de um montante global de tributações autónomas correspondente a € 298.008,08.

A Requerente alega, conforme já referido, que se não fosse aplicado o n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC (e, forçosamente o n.º 20 do mesmo artigo), teria apurado, enquanto sociedade dominante do grupo sujeito ao RETGS, um montante total de tributações autónomas correspondente a € 207.868,89.

Alega ainda que, no exercício económico de 2019, o Grupo apurou um resultado contabilístico positivo. Contudo, para efeitos fiscais, ao ter utilizado diversos benefícios fiscais que, de acordo com a legislação respetiva, se concretizam em deduções ao resultado contabilístico, procedeu à sua dedução no campo 774 da Declaração Modelo 22, resultando o apuramento de um prejuízo fiscal. Ou seja, sem aqueles ajustamentos, o resultado fiscal do Grupo seria positivo, refletindo

²⁸ Atualmente é o n.º 22, de acordo com a redação dada pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro.

assim, na sua essência, o resultado apurado pelas atividades operacionais exercidas por cada uma das entidades abrangidas por aquele grupo.

Porém, a utilização dos benefícios fiscais pela Requerente não pode ter as consequências que a mesma pretende, ou seja, que as deduções ao rendimento geradas pelos benefícios fiscais, sejam desconsideradas para efeitos da não aplicação do agravamento em 10 pontos percentuais.

Sobre a natureza e consequências dos benefícios fiscais utilizados pela Requerente.

Trata-se de decidir **se as deduções ao rendimento geradas pelos benefícios fiscais**, mencionados pela Requerente no período de tributação de 2019 em apreço, **podem ser desconsideradas** para efeitos da não aplicação do agravamento em 10 pontos percentuais, nos termos impostos pelas normas referidas, das taxas aplicáveis aos valores de despesas geradoras de tributações autónomas, quando essas deduções tenham como efeito, no respetivo período de tributação, o cálculo de um prejuízo fiscal.

A Requerente sustenta, em síntese, que a autoliquidação de IRC, relativa ao período de 2019, que efetuou na já referida Declaração periódica (anual) de rendimentos Modelo 22, apresentada em 2020-07-31, enferma de ilegalidade²⁹ nos pressupostos de facto e de direito do ato tributário **por ter considerado**, na determinação do lucro tributável sujeito a IRC, **a dedução de benefícios fiscais** que determinou o cálculo de um prejuízo fiscal. Deste modo, tendo declarado um prejuízo fiscal de € - 2.876.804,51, a Requerente efetuou o cálculo das tributações autónomas com o agravamento de 10 pontos percentuais previsto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, determinando um montante de imposto autoliquidado superior em € 90.139,19 àquele que considera devido. Isto porque, na ausência do regime de dedutibilidade dos referidos benefícios fiscais o Grupo Fiscal B... teria apurado lucro tributável e, consequentemente, não ficaria ao alcance do referido agravamento previsto para as tributações autónomas.

Todavia, o(s) regime(s) legal(is) dos benefícios fiscais utilizados pela Requerente, estabelecidos no Código do IRC, no Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) e também no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (como se resume no Quadro Anexo), impõem a

²⁹ Cf. refere expressamente na linha 5 da pág.4 do PPA.

dedutibilidade do montante desses benefícios ao valor do Resultado Líquido evidenciado na contabilidade.

Os benefícios fiscais utilizados pela Requerente foram apurados no âmbito de regimes de dedução ao resultado líquido contabilístico e dizem respeito às situações a que se referem as seguintes normas legais:

- (a) Artigo 43.º, n.º 9, do CIRC: Majoração de Gastos com Creches
- (b) Artigo 44.º do CIRC: Majoração de Quotizações Empresariais
- (c) Artigo 19.º do EBF: Majoração à Criação de Emprego
- (d) Artigo 41.º-A do EBF: Remuneração Convencional do Capital Social
- (e) Artigos 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF: Majoração de Donativos

e ainda

- (f) Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro: Aumento das depreciações resultantes das Reavaliações efetuadas nos termos do DL n.º 66/2016, de 3/11.

Todos os benefícios mencionados constituem “ajustamentos” ou “correções” fiscais e produzem efeitos através do procedimento da autoliquidação do IRC mediante a sua inscrição no quadro 07 da declaração Modelo 22, **a deduzir ao resultado líquido** do período. [Documento 13 anexo ao PPA e Quadro Resumo, em Anexo, elaborado por este Tribunal]

Sobre o benefício mencionado em (f), a que a Requerente confere especial relevo no PPA, referem-se resumidamente as suas características:

- (a) O artigo 141.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2016), autorizou o governo a estabelecer um regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento;
- (b) No uso desta autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, veio estabelecer o referido regime opcional que permitiu a **reavaliação fiscal de ativos fixos tangíveis** (afetos a atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola) e propriedades de investimento, cujo período de vida útil remanescente, à data a que se reporta a avaliação, não seja inferior a

- cinco anos (ou 60 meses no caso da aplicação de duodécimos), a par do reforço dos capitais próprios das entidades que decidam adotar este regime;
- (c) A reavaliação processava-se mediante aplicação aos denominados “valores base da reavaliação” e às correspondentes depreciações ou amortizações acumuladas, dos coeficientes de atualização monetária correspondentes aos anos a que se reportam os valores base de reavaliação, sem que, contudo, o valor resultante da reavaliação pudesse exceder o valor de mercado dos bens [Artigos 4.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 66/2016];
 - (d) Os valores base de reavaliação, definidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, são, geralmente, os correspondentes aos custos de aquisição ou de produção, ou tratando-se de elementos já reavaliados ao abrigo de diploma legal, os valores daí resultantes;
 - (e) Os coeficientes de atualização monetária a utilizar são os que constam da Portaria n.º 400/2015, de 6 de novembro [Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 66/2016];
 - (f) A **reserva de reavaliação**, para efeitos fiscais, que resultasse da aplicação do regime opcional de reavaliação correspondia à diferença entre o valor líquido dos elementos reavaliados e o valor líquido desses mesmos elementos antes da reavaliação, exigindo-se a certificação por um revisor oficial de contas independente sempre que o valor da reserva de reavaliação excedesse um milhão de euros [Artigos 6.º e 7.º do Decreto-Lei n.º 66/2016];
 - (g) O valor resultante da reavaliação era relevante para efeitos fiscais, designadamente, para efeitos da respetiva depreciação ou amortização (imputação do valor do bem ao longo do seu período de vida útil) bem como no cálculo de eventuais perdas por imparidade nos termos do disposto no artigo 31.º-B do CIRC e também no cálculo de mais ou menos valias fiscais inerentes aos respetivos ativos [artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016];
 - (h) Importa referir que, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, o aumento das depreciações e amortizações decorrente da aplicação

deste regime **seria aceite como gasto fiscal e majorado em 7%** para os sujeitos passivos que não estivessem sujeitos a derrama estadual (lucro tributável inferior ou igual a 1,5 milhões de euros);

- (i) Nos termos do disposto no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, a adoção deste regime pressupunha a sua adesão até 15 de dezembro de 2016 e **implicava o pagamento de uma taxa autónoma especial correspondente a 14% do valor da reserva de reavaliação**, o qual deveria ser efetuado, em partes iguais, até 15 de dezembro de 2016, 2017 e 2018, sendo clarificado que o encargo correspondente não era dedutível para efeitos fiscais.
- (j) O n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, impunha que aquela tributação autónoma especial de 14% do valor da reserva de reavaliação fosse liquidada pelo sujeito passivo em declaração de modelo oficial, a aprovar por despacho de membro do governo responsável pela área das finanças, a enviar por transmissão eletrónica de dados, até 15 de dezembro de 2016;
- (k) Pelo Despacho n.º 14076/2016, de 23 de novembro, do Ministro das Finanças, foi aprovado o modelo de declaração e respetivas instruções designado por “Reavaliação de Ativos Fixos Tangíveis e Propriedades de Investimento – Tributação Autónoma Especial – Modelo 52”

Na ponderação entre a antecipação da tributação à taxa especial de 14% e o potencial efeito da vantagem fiscal inerente ao benefício a que se refere o Decreto-Lei n.º 66/2016 a Requerente optou por efetuar a reavaliação prevista neste diploma, que, no período de 2019, lhe permitiu obter uma poupança fiscal até ao dobro do valor do imposto que, com base naquela taxa especial, foi obrigada a adiantar ao Estado no triénio de 2016 a 2018.

Isto é, o regime de reavaliação dos ativos fixos permitido pelo Decreto-Lei 66/2016 ofereceu benefícios fiscais, mas exigiu uma tributação antecipada do valor da reserva de reavaliação.

Com efeito, o benefício líquido do Decreto-Lei n.º 66/2016, consubstancia-se no efeito combinado entre o valor pago ao Estado (decorrente da aplicação da taxa especial de 14%) e o valor do imposto que deixou de pagar (igual a 28% do valor da reserva de reavaliação) por ter

sido deduzido ao resultado líquido contabilístico o valor da reserva de reavaliação que, deste modo, não entrou para o cálculo da respetiva matéria coletável (“correção” fiscal A DEDUZIR no Quadro 07 da declaração Modelo 22). Os 28% correspondem à taxa de IRC vigente à data dos factos (21%) adicionada do benefício de 7% do valor da reserva de reavaliação previsto na alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016.

Concretamente, no período de 2019, a Requerente beneficiou de uma dedução ao resultado líquido evidenciado na contabilidade que ascendeu a 3.898.878,48. A utilização deste benefício implicou para a Requerente o pagamento de uma taxa especial de 14% do valor da reserva de reavaliação, de acordo com o regime legal inerente ao benefício.

Isto é, a tributação em 14% do valor da reserva de reavaliação implica que as depreciações adicionais permitidas pelo regime (as taxas de depreciação passam a incidir sobre valores reavaliados) só parcialmente venham a ser aceites no cômputo do resultado para efeitos fiscais³⁰.

Como se pode concluir, o regime fiscal correspondente a este benefício em nada se relaciona com o regime das tributações autónomas previsto nos n.ºs 14 e 20 do artigo 88.º do CIRC.

Em suma:

Os benefícios a que se referem as posições (a) a (e) ascenderam a € 1.489.974,44 e são deduzidos no campo 774 do “Quadro 07 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL” da declaração Modelo 22.

O benefício indicado na posição (f) totalizou € 3.898.878,48 e é formalmente deduzido no campo 801 do “Quadro 07 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL”.

³⁰ Como refere PINTO, José (2005), em “*Tratamento Contabilístico e Fiscal do Imobilizado*”, pág. 116, «Quando a reavaliação dos ativos fixos é contemplada legalmente, sucede normalmente ocorrerem efeitos fiscais positivos,» resultantes do efeito combinado da não tributação (total ou parcial) «da reserva de reavaliação (que, ao cabo e ao resto, constitui a explicitação de uma reserva oculta) e da consideração ulterior de quotas de depreciação mais elevadas. É o que se passa, no caso português, com a Portaria n.º 20.258, com o Decreto-Lei n.º 126/77e ainda com os Decretos-Leis n.ºs 430/78 e os que se lhe seguiram, embora nestes últimos, as reintegrações adicionais só parcialmente venham a ser aceites no cômputo do resultado para efeitos fiscais.» Com efeito, na legislação posterior, designadamente no Decreto-Lei n.º 118-B/96, de 27 de maio, já não se considerava como gasto, para efeitos fiscais, o valor correspondente a 40% da importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação. Com o Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, esta limitação passou a ser formulada de forma diferente traduzindo-se na tributação da reserva de reavaliação a uma taxa especial de 14%.

Deste modo, os benefícios utilizados pela Requerente **não podem ser desconsiderados** no apuramento do lucro tributável quando este se traduz no cálculo de um prejuízo fiscal, para que seja ignorado esse prejuízo fiscal com a intenção de inviabilizar o agravamento de 10 pontos percentuais previsto nos n.ºs 14 e 20 do artigo 88.º do Código do IRC para efeitos do cálculo das tributações autónomas. A dedução do valor do benefício ao resultado líquido é inerente à sua existência decorrente do respetivo regime legal.

Sendo que:

- o **resultado líquido** do período (resultado contabilístico) é o expresso na Demonstração de Resultados, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, obtido pela diferença entre a soma dos valores relativos aos Rendimentos e ganhos (conta da classe 7 do Código de Contas a que se refere a Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro) e a soma dos valores relativos aos Gastos e perdas (contas da classe 6 do Código de Contas); e,
- nos “ajustamentos” ou “correções” fiscais referido(a)s que têm efeito subtrativo, isto é, que implicam a diminuição da base tributável do IRC da Requerente, incluem-se o montante de € **1.489.974,44**, relativo à soma do valor de diversos benefícios fiscais, utilizados pela Requerente, previstos no CIRC e no EBF, que se traduzem em deduções ao resultado líquido (a deduzir no **campo 774** do quadro 07 da Declaração Modelo 22), e o montante de € **3.898.878,48** relativo à majoração do aumento das depreciações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3/11 (a deduzir no **campo 801** do quadro 07 da Declaração Modelo 22), no total de € **5.388.852,92** (conforme resumo apresentado no Quadro Anexo).

A aludida conexão que a Requerente pretende estabelecer entre o agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma e os benefícios fiscais de que o Grupo usufruiu, nomeadamente os que consistem em deduções ao resultado líquido (**deduzidos no campo 774 do quadro 07 das Declarações Modelo 22 individuais**) e o que resulta da aplicação do regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível, a que se refere o Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, que consiste, também, numa dedução ao resultado líquido (**deduzido no campo 801 do quadro 07 da Declaração Modelo 22 individual**), é infundada, tendo em consideração

que o agravamento fixado nos n.ºs 14 e 20 do artigo 88.º do Código do IRC é de aplicação a qualquer sociedade ou grupo de sociedades quando sejam declarados prejuízos fiscais, independentemente de haver lugar ou não à aplicação dos regimes previstos no quadro legal relativo aos aludidos benefícios fiscais.

Daí decorre que o agravamento das taxas de tributação autónoma pelo apuramento de prejuízos fiscais não colide com os objetivos e o sistema estabelecido no **quadro legal dos benefícios fiscais declarados pela Requerente**, acabados de referir, porquanto a tributação autónoma prevista no artigo 88.º do Código do IRC não tem qualquer impacto direto ou indireto na tributação das operações que permitiram à Requerente utilizar os benefícios fiscais previstos na legislação mencionada.

Além disso, o agravamento em 10 pontos percentuais não constitui uma tributação adicional do valor dos referidos benefícios fiscais, porquanto a base de incidência desse agravamento não remete, de forma direta ou indireta, para o valor dos benefícios que, de acordo com o seu regime legal, implicam a diminuição da base tributável do IRC.

Com efeito, com **os referidos benefícios fiscais**, o legislador permite aos sujeitos passivos aproveitar de uma diminuição da base tributável em sede de IRC, que pode, de facto, vir a traduzir-se no apuramento de prejuízos fiscais, desde que as outras operações ou atividades desenvolvidas pelas sociedades (no mesmo período de tributação) **produzam resultados contabilísticos**, expressos na Demonstração de Resultados [obtidos pela diferença entre a soma dos valores relativos aos Rendimentos e ganhos (conta da classe 7) e a soma dos valores relativos aos Gastos e perdas (contas da classe 6)], inferiores ao montante dos “ajustamentos” fiscais efetuados no cumprimento das normas legais, constantes do Código do IRC, inerentes ao apuramento da base tributável do imposto.

Aliás, sobre a convivência de benefícios fiscais com as tributações autónomas, já se pronunciou este Tribunal Arbitral no Processo n.º 106/2021–T, em que se refere o seguinte:

«Cabe recordar que a tributação autónoma incide sobre certas despesas tipificadas na lei fiscal que tenham sido efetuadas pela empresa, e apenas sobre essas despesas, e não visa a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respetivo exercício económico. E

o objetivo do legislador [...] é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.»

Em conformidade com o raciocínio implícito nesta Decisão Arbitral é possível afirmar que admitir que as denominadas “correções” fiscais a deduzir ao resultado líquido, «*resultantes de situações de incentivo ou benefício fiscal pudessem neutralizar o efeito sancionatório da tributação autónoma seria desvirtuar o próprio conceito de benefício fiscal e os princípios da capacidade contributiva e da justa repartição da carga fiscal.*»

«Pela sua própria natureza, os benefícios fiscais são medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, correspondendo a situações em que o legislador fiscal desagrava, por razões técnicas ou de política fiscal, certas manifestações de riqueza que pretende afastar da tributação normal (artigo 2.º, n.º 1, do EBF). O benefício fiscal é considerado, por outro lado, como uma despesa fiscal na medida em que incide sobre uma situação sujeita a tributação e equivale, em termos quantitativos, a uma receita fiscal não arrecadada.»

Na esteira deste raciocínio, não faz qualquer sentido que, quando seja apurado um prejuízo fiscal provocado por deduções ao resultado líquido do exercício decorrentes de benefícios fiscais, essas deduções determinem não só evitar o pagamento de IRC (prejuízo fiscal) mas também beneficiar despesas que o legislador pretendeu desencorajar por serem informais ou destituídas de justificação estritamente económica e empresarial, na medida em que fosse possível, nesses casos, a não aplicação do agravamento em 10 pontos percentuais das tributações autónomas que recaem sobre essas despesas.

«O que conduziria a permitir que o benefício fiscal fosse utilizado para frustrar o objetivo que se pretende atingir com a tributação autónoma que é justamente o de desincentivar a própria realização desse tipo de despesas.»

Isto é, pretende a Requerente que o prejuízo fiscal apurado (na sequência da utilização de benefícios fiscais) seja relevante para o evitamento, total ou parcial, de pagamento de IRC, mas já não para o agravamento das tributações autónomas.

Este raciocínio encerra em si uma contradição insanável e a sua concretização traduzir-se-ia, na prática, numa atuação que, como se verificou, não tem suporte legal. Ao invés, a lei obriga, nesses casos, a uma tributação agravada.

Sobre o conceito de prejuízo fiscal.

O n.º 14 do artigo 88.º não suscita nenhuma especial dificuldade interpretativa. Prevê um agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma quanto às sociedades que, tendo incorrido nos gastos sujeitos a tributação autónoma, apresentem **prejuízo fiscal** no exercício em que ocorreram os factos tributários que originam a tributação.

A lei refere-se ao prejuízo fiscal e não ao resultado económico, financeiro ou contabilístico, e, por conseguinte, o prejuízo fiscal é o apurado de acordo com as regras de determinação do lucro tributável que constam dos artigos 15.º e 17.º a 51.º do CIRC, sendo que o **prejuízo fiscal** ocorre **quando é negativa a soma algébrica** do resultado líquido contabilístico (rendimentos menos gastos) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente **corrigidos nos termos do Código do IRC**.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC dispõe que:

«1 – O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.»

Sendo que a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC relativa à base do imposto estabelece que:

«1 – O IRC incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;»

E a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC esclarece que:

«1 – São sujeitos passivos do IRC:

a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;»

Releva, pois, para efeitos do agravamento da taxa de tributação autónoma o **prejuízo fiscal** da sociedade, expressão utilizada na lei, com o alcance referido acima e não o desempenho económico ou financeiro ou outros, designadamente o mérito, a prudência ou a responsabilidade financeira na condução da gestão e negócios da Requerente ou, ainda, as características do setor em que decorre a atividade exercida.

No que se refere às sociedades tributadas no âmbito do RETGS, como já anteriormente se referiu, o n.º 20 (numeração à data dos factos) do artigo 88.º do CIRC, já transcrito supra, dispõe que, para efeitos do agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma, quando seja aplicável o RETGS, é considerado o prejuízo fiscal calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

É igualmente entendimento consolidado na jurisprudência que, se da aplicação deste regime resultar uma tributação final mais gravosa, tal consequência apenas é imputável ao Contribuinte. Com efeito, esta tributação ocorre por opção do contribuinte que aceitou que o cálculo respetivo se processasse não de forma individual, mas através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais, de modo que, no final, apenas subsista um único sujeito passivo de IRC, o Grupo Fiscal.

Em resumo.

O artigo 88.º, número 14, do Código do IRC não suscita nenhuma especial dificuldade interpretativa. Prevê o agravamento em 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma relativamente aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício em que ocorram os factos tributários que originam aquela tributação.

O agravamento da taxa de tributação autónoma em 10 pontos percentuais, previsto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, tem como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica e aplica-se às situações em que o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal, determinado segundo as regras gerais do Código do IRC, independentemente de quaisquer considerações sobre o desempenho económico da atividade.

A norma é aplicável ainda que os prejuízos fiscais apurados pelo Grupo de sociedades não correspondam a um “efetivo resultado negativo”.

A lei refere-se ao prejuízo fiscal e não ao resultado económico, financeiro ou contabilístico, e, por conseguinte, o prejuízo fiscal é sempre apurado de acordo com as regras de determinação do lucro tributável que constam dos artigos 15.º a 17.º do Código do IRC.

Os benefícios fiscais usufruídos pela Requerente, consubstanciados em deduções ao resultado líquido do exercício, não podem ser desconsiderados no apuramento do lucro tributável quando esse apuramento conduzir ao cálculo de um prejuízo fiscal, de forma a ignorar / transformar esse prejuízo com a intenção de inviabilizar o agravamento de 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma, previsto nos n.ºs 14 e 20 do artigo 88.º do Código do IRC. A dedução ao resultado líquido do valor do benefício é inerente à existência do benefício e decorre do respetivo regime legal.

Os benefícios fiscais postos em destaque pela Requerente consubstanciam-se em “ajustamentos” ou “correções” fiscais que operam por dedução ao resultado líquido do exercício, a evidenciar pelas empresas beneficiárias no Quadro 07 das Declarações de rendimentos individuais, Modelo 22, cumprindo o regime legal desses benefícios e as normas legais aplicáveis ao apuramento da base tributável do IRC (lucro tributável ou prejuízo fiscal).

O quadro legal relativo aos benefícios fiscais utilizados pelo Grupo, implicou que este aproveitasse de uma diminuição da base tributável em IRC, embora tivesse desencadeado para

o Grupo o apuramento de um resultado fiscal negativo, perante o facto de as operações ou atividades desenvolvidas pelas sociedades do grupo no período de tributação em referência produzirem resultados contabilísticos inferiores ao saldo negativo que derivou do conjunto das “correções fiscais” efetuadas, nos termos legais.

O agravamento das taxas de tributação autónoma, nos termos do disposto no artigo 88.º, n.ºs 14 e 20, do Código do IRC, não pode sofrer qualquer limitação ou condicionamento pelo facto de a Requerente usufruir de benefícios fiscais que operem por dedução ao resultado líquido, ainda que o resultado fiscal negativo apurado pela Requerente possa decorrer da utilização desses benefícios.

IV. DECISÃO

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica o ato tributário de autoliquidação que vem impugnado, bem como a decisão de indeferimento da revisão oficiosa contra ele deduzida;
- b) Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas da arbitragem.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 90.139,19, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Custas no montante de € 2.754,00, a suportar pela Requerente, em conformidade com a Tabela I, anexa ao RCPAT, e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4 do RJAT, artigos 4.º, n.º 5, do RCPAT, e artigos 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 6 de janeiro de 2026.

O Tribunal Arbitral Coletivo

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Victor Calvete)

O Árbitro Vogal (Relator),

(Emanuel Augusto Vidal Lima)

O Árbitro Vogal,

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

ANEXO - QUADRO RESUMO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

	Identificação	BF (Deduções ao rendimento) – Modelo 22, campo 774		
		Valor	Natureza do BF	Total
1	... (D...)	14.216,88	Majoração à criação de emprego [EBF: 19.º]	14.953,13
		736,25	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	
2	... (E...)	49.000,00	Remuneração convencional do capital social [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010, de 31/12: 136.º]	49.000,00
3	... (F...)	975,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	42.975,00
		42.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	
4	... (G...)	1.400,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	1.400,00
5	... (I...)	8.400,00	Majoração à criação de emprego [EBF: 19.º]	11.500,00
		3.100,00	Majoração de gastos com creches [EBF: 43.º, 9]	
6	... (J...)	330,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	330,00
7	... (K...)	16.800,00	Majoração à criação de emprego [EBF: 19.º]	156.950,00
		150,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	
		140.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	
8	... (L...)	139.300,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	139.300,00
9	... (M...)	30,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	30,00
10	... (N...)	139.300,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	139.300,00
11	... (O...)	98.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	98.000,00
12	... (P...)	750,00	Majorações de donativos [EBF: 62.º, 62.º-A, 62.º-B]	141.455,00
		705,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	
		140.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	
13	... (R...)	140.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	140.000,00
14	... (S...)	94.579,43	Majoração à criação de emprego [EBF: 19.º]	387.571,31
		19.840,10	Majorações de donativos [EBF: 62.º, 62.º-A, 62.º-B]	
		230,30	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	
		272.921,48	Major. do aumento de depreciações [DL 66/2016, de 3/11]	
15	... (T...)	300,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	70.300,00
		70.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	
16	... (A...)	8.400,00	Majoração à criação de emprego [EBF: 19.º]	12.910,00
		1.310,00	Majoração de quotizações empresariais [CIRC: 44.º]	
		3.200,00	Majoração de gastos com creches [EBF: 43.º, 9]	
19	... (Q...)	84.000,00	Rem. conv. cap. soc. [EBF: 41.º-A + Lei 55-A/2010: 136.º]	84.000,00
	SUBTOTAL	1.489.974,44		1.489.974,44
		BF (Deduções ao rendimento) – Modelo 22, campo 801		
20	... (S...)	3.898.878,48	Aumento das depreciações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do DL n.º 66/2016, de 3/11 - Artigo 8.º	3.898.878,48
	TOTAL	5.388.852,92		5.388.852,92