

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 687/2019-T

Tema: IRC – Tributações autónomas; Benefícios fiscais. CFEI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha (árbitro presidente), Dr.^a Mariana Vargas e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 7 de janeiro de 2020, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 11 de outubro de 2019, o **A...**, **S.A.**, com o NIPC ... com sede na ..., n.º ..., ...– ... Porto (doravante designado por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, e, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2014 e, em termos finais ou últimos, a apreciação da ilegalidade e consequente anulação parcial da mesma autoliquidação, na medida correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma, dos incentivos fiscais em IRC, referentes ao benefício fiscal apurado no âmbito do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), no valor de € 1 000 000,00.

Subsidiariamente, na medida em que for considerada indevida a liquidação de tributação autónoma, por ausência de suporte legal, pede o Requerente a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da totalidade da autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2014, no montante de € 2 444 398,49.

Mais pede o Requerente a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

Síntese da posição das Partes

a. Do Requerente:

Como fundamentos do pedido, invoca o Requerente, em síntese, o seguinte:

- O sistema informático da AT revela anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impediram o Requerente de inscrever o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC do exercício de 2014, expurgadas dos montantes de benefício fiscal reconhecido à empresa ao abrigo do CFEI;
- Dada a impossibilidade de refletir nas declarações Modelo 22 a dedução dos benefícios fiscais relativos ao CFEI, por referência, também, à colecta resultante das taxas de tributação autónoma em IRC do exercício de 2014, que consta do quadro 13 da

autoliquidação de IRC desse mesmo exercício, o Requerente foi forçado a autoliquidar imposto em excesso, no montante de € 1 000 000,00;

- Ou seja, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC e respetiva articulação com a programação do sistema informático da AT impediu que se deduzisse à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22, o CFEI ainda por deduzir à coleta de IRC;
- O montante de CFEI que o Requerente tinha disponível para utilização no final do exercício de 2014 ascendia a € 1 000 000,00, montante que se mantém disponível em valor mais do que suficiente no final dos exercícios fiscais de 2015, 2016, 2017 e 2018, como é do conhecimento da AT, não tendo também ocorrido nenhuma utilização do mesmo no ano da sua aquisição, em 2013;
- É ainda de referir que a AT não apura nem apurou o lucro tributável do Requerente por métodos indiretos e o Requerente não era (nem é atualmente) entidade devedora ao Estado e à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições;
- O pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC do exercício de 2014, tempestivamente apresentado, foi objeto de decisão de indeferimento, com o fundamento de que *“(...) no caso das deduções de benefícios fiscais à coleta (alínea b) do art.º 90.º), o montante ao qual são estas efetuadas só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas prevista no art.º 87.º, do Código do IRC”*;
- Assim, a questão que se pretende ver esclarecida é a de saber se o Requerente tem ou não o direito a proceder à dedução, também à coleta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, do referido CFEI;
- A jurisprudência arbitral tem entendido, de modo praticamente unânime, que se a coleta de IRC prevista no (em vigor até 2013) artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a coleta das tributações autónomas em IRC, se há de também entender que a coleta do IRC prevista no mesmo Código uns metros mais à frente (artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alíneas

- b) e c), do Código do IRC, na numeração em vigor em 2013) abrange também a coleta das tributações autónomas em IRC;
- Daí que a negação da dedução do CFEI à colecta em IRC das tributações autónomas viole as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde que 2014 passaram a ser as alíneas c) e d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRC);
 - Não é constitucionalmente admissível a argumentação de que seria legítimo efetuar uma interpretação corretiva do artigo 90.º do CIRC, no sentido de retirar das deduções à coleta aí previstas a coleta da tributação autónoma em IRC, pois nas deduções à coleta joga-se ainda a questão substantiva do apuramento do quantum do imposto, pelo que não está o intérprete autorizado a corrigir o texto legal, na presunção de que sabe o que o legislador teria aí querido verter (no caso, a propósito das tributações autónomas em IRC);
 - No que respeita ao CFEI, determina o n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, que o benefício fiscal se traduz numa “dedução à coleta de IRC”, não sendo necessária a indicação de que se trata da coleta apurada nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, como se clarifica na alínea a) do n.º 5 do mesmo artigo, porquanto o montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, outro não é senão o IRC, em que se inclui a coleta referente às tributações autónomas;
 - Porém, caso se entenda não ser possível efetuar a dedução dos benefícios fiscais aos montantes devidos a título de tributações autónomas, argumentando-se que, apesar de na sua essência as tributações autónomas serem IRC, a sua liquidação não tem enquadramento na norma de liquidação do IRC consagrada no artigo 90.º do Código do IRC, então o Requerente solicita, a título subsidiário, que seja anulada a autoliquidação do período de tributação de 2014, na parcela correspondente às tributações autónomas, pelo facto de a mesma ter sido liquidada e cobrada sem base legal para o efeito;
 - Tanto mais que não é aplicável ao IRC do exercício de 2014 o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, nas redações das Leis do OE para 2016 e para 2018, não obstante lhes ter sido

atribuído carácter interpretativo, sob pena de, por serem inovadoras, serem retroativas e portanto, inconstitucionais;

- Do acima exposto resulta que quer o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, quer a autoliquidação de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2014, padecem de vício material de violação de lei, porquanto não deve ser vedada a dedução do CFEI à parte da colecta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma;
- O Requerente pagou imposto em montante superior ao legalmente devido pelo que, declarada a ilegalidade da autoliquidação na parte aqui peticionada, tem direito não só ao respetivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, a juros indemnizatórios, calculados sobre € 1 000 000,00 e contados desde 29 de Maio de 2015, até integral reembolso do montante de imposto (tributações autónomas em sede de IRC) indevidamente pago;
- Subsidiariamente, caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC, não se aplica às tributações autónomas, deverá então ser declarada a ilegalidade da liquidação de tributações autónomas (e ser consequentemente anulada) por ausência de base legal para a sua efetivação (cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), com o consequente reembolso de € 2 444 398,49 e pagamento de juros indemnizatórios contados da mesma data quanto a € 1 436 714,42 e desde 01.09.2015 quanto aos remanescentes € 1 007 684,07 que deveriam ter sido reembolsados até 31 de Agosto de 2015.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo, pugnando pela improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

- A integração das tributações autónomas no Código do IRC conferiu natureza dualista a este imposto, pelo apuramento separado das respetivas coletas, que obedecem a regras diferentes: num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do artigo 87.º à matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III do Código e, no outro, da

aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no artigo 88.º do CIRC;

- Não havendo, assim, uma liquidação única de IRC, mas antes dois apuramentos separados e distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo Código, são efetuados com base em parâmetros diferentes e materializadas na aplicação de taxas próprias às respetivas matérias coletáveis, determinadas, também elas, de acordo com regras próprias;
- Deve, assim, ser feito um exercício interpretativo em ordem a determinar se o regime das deduções à coleta do IRC, enquanto parte integrante do sistema-regra deste imposto, também se projeta nas coletas destas tributações, ou seja, determinar se as deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC estão compreendidas nas áreas de conflito resultantes da aplicação do regime geral do IRC à disciplina das tributações autónomas;
- Aquando da integração das tributações autónomas no Código do IRC, pela Lei n.º 30-G/2010, de 29/12, o legislador não terá sentido a necessidade de explicitar, em todos os normativos onde se manifestam, as consequências da coexistência de duas formas de imposição dentro do sistema do IRC;
- No entanto, quis acautelar as situações em que a isenção do IRC não se projetava nas tributações autónomas, alterando o artigo 12.º do CIRC, no sentido de clarificar que as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, exceto quanto às tributações autónomas, estabelecendo ainda (cfr. o então n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, atual artigo 117.º) que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando sujeitas a tributação autónoma;
- Ficou, assim, ao cuidado do intérprete e aplicador da lei a tarefa de, para efeitos nomeadamente das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC ou do cálculo dos pagamentos por conta, identificar a parte relevante da coleta do IRC, extraindo das normas aplicáveis um sentido útil, literalmente possível, que permita uma solução

coerente e conforme com a natureza e funções atribuídas a cada componente do imposto;

- A interpretação do Requerente, segundo a qual a expressão “*montante apurado nos termos do número anterior*” deve ser entendida como abrangendo o somatório do montante do IRC, apurado sobre a matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e às taxas previstas no artigo 87.º do Código do IRC, e o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no artigo 88.º, implicaria que, na base de cálculo dos pagamentos por conta, definida no n.º 1 do artigo 105.º do mesmo Código, fossem incluídas as tributações autónomas, o que não acontece;
- As expressões utilizadas pelo legislador no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, “*montante apurado nos termos do número anterior*” e no n.º 1 do art.º 105.º do CIRC, “*imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º*”, devem ser lidas de forma coerente, o que equivale a dizer que correspondem ao montante do IRC calculado pela aplicação das taxas do artigo 87.º, à matéria coletável determinada com base no lucro;
- De facto, o traço comum a todas deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC reside no facto de respeitarem a rendimentos ou gastos incorporados na matéria coletável determinada com base no lucro, sendo, por isso, inteiramente alheios às realidades que integram os factos geradores das tributações autónomas;
- Assim como, quanto aos créditos de imposto destinados a eliminar a dupla tributação internacional (jurídica e económica) os artigos 91.º e 91.º-A do CIRC especificam que os rendimentos em causa devem ter sido incluídos na matéria coletável determinada com base no lucro, também os benefícios fiscais que configurem crédito de imposto ou dedução à coleta só podem respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, pois os benefícios fiscais, em especial os incentivos fiscais, estão indexados à rendibilidade do investimento;
- Esta posição tem apoio explícito no n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, que estatui que as deduções são imputadas aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal (sujeitas ao pagamento das tributações autónomas, por força do

artigo 12.º), sendo “deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo”;

- Se é este o procedimento a adotar pelos sócios ou membros de entidades transparentes, relativamente às deduções respeitantes à entidade na qual participam, seria de todo incongruente, para além de não ter qualquer apoio na lei, defender que as deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC poderiam ser efetuadas ao montante apurado com as tributações autónomas;
- O acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, citado pela Requerente, que julgou inconstitucional o artigo 88.º, n.º 21, do CIRC, inserido pela LOE2016, não tem relevância para a decisão da causa, uma vez que se reporta à dedutibilidade dos PEC à coleta das tributações autónomas;
- No que tange à dedução relativa a benefícios fiscais (alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º), tratando-se de benefícios ao investimento – como é o caso do CFEI –, tem subjacente a filosofia de que o benefício constitui um prémio cuja amplitude varia com a rendibilidade dos investimentos, pois, quanto mais elevado foi o lucro/matéria coletável do IRC, maior será a capacidade para efetuar a dedução;
- Verifica-se, portanto, uma ligação indissociável entre o montante do crédito de imposto por investimento e a parte da coleta do IRC calculada sobre a matéria coletável baseada no lucro; a não ser assim, subverter-se-ia a necessária articulação que, no plano material, deve existir entre os objetivos prosseguidos pelos benefícios fiscais e o seu impacto na própria grandeza que serve de base ao cálculo da matéria coletável e da coleta – o lucro;
- É, pois, de concluir que, dada a natureza e fundamento diferente das coletas das tributações autónomas, só por descaraterização e subversão dos princípios subjacentes à tributação do rendimento das empresas poderia ser admitido, como o Requerente pretende, que lhes fossem efetuadas deduções de benefícios fiscais, como é o caso do CFEI, o que conduziria a resultados enviesados e distorcivos das razões e objetivos que presidem à concessão de benefícios fiscais ao investimento;
- Tal interpretação levaria a um duplo efeito contraditório: a consecução dos objetivos de um incentivo fiscal orientado para o desenvolvimento económico do país poderia,

no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e incentivar a realização de despesas que o legislador quis desincentivar;

- Concorda-se que o procedimento de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 90.º do CIRC se aplica também às tributações autónomas; no entanto, o disposto no seu n.º 2 apenas é aplicável ao único imposto cujo funcionamento e substrato teórico-constitucional permite tal aplicação – o IRC –, pois o benefício só se efetiva se houver lucro, de modo a premiar a rendibilidade do investimento;
- O resultado das tributações autónomas, apurado de forma autónoma, independente, separada, não concorre para a coleta do IRC; pelo contrário, há de acrescer ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do valor a pagar ou a recuperar, sendo devidas tributações autónomas (agravadas) no caso de sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais;
- Face à natureza e razão de ser das tributações autónomas, não é admissível a dedução de benefícios fiscais à respetiva coleta, sob pena de violação do princípio da igualdade tributária, pois tendo o seu regime uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo esse desincentivo poderia desvanecer-se em prol de um benefício fiscal;
- Os benefícios fiscais são normas excecionais que, por encerrarem uma derrogação ao princípio da igualdade tributária (artigo 13.º da CRP), só podem sobreviver a um juízo de inconstitucionalidade se essa derrogação se mostrar necessária, adequada e proporcionada à tutela dos fins extrafiscais em jogo;
- A interpretação dada pelo Requerente às normas do CIRC escamoteia o facto gerador e procedimento de liquidação muito próprios das taxas de tributação autónoma, atribuindo às regras do CFEI e aos benefícios fiscais em geral uma dignidade constitucional que não possuem no confronto com o princípio da igualdade tributária;
- A Proposta de Lei n.º 100/XIII (Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2018) contém uma alteração ao artigo 88.º do Código do IRC, no sentido de não serem efetuadas quaisquer deduções ao montante devido das tributações autónomas, ainda que estas provenham de legislação especial, como é o caso do CFEI;

- Ora, mesmo sem se lançar mão do carácter interpretativo – por desnecessário – dado pelo legislador novamente ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, é claro que o legislador – que relembre-se, é sempre o mesmo, a Assembleia da República –, quis elucidar o que de resto já resultava da lei;
- Interpretar o normativo vigente para as tributações autónomas no sentido defendido pelo Requerente, permitiria uma inadmissível limitação da liberdade de conformação da iniciativa do legislador, que ao criar as tributações autónomas o fez com um propósito que pertence ao plano das evidências, i.e., a) a luta contra a evasão fiscal; b) a intenção de tributar terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação; c) a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios;
- Ainda que o artigo 10.º do EBF admita interpretação extensiva e proíba a analogia na interpretação das normas sobre benefícios fiscais, não proíbe o recurso à interpretação restritiva, não estando afastada a sua utilização em situações objetivamente fundamentadas;
- E, justamente, neste caso, a interpretação restritiva encontra plena justificação na preservação dos objetivos e da filosofia subjacentes aos benefícios fiscais ao investimento em geral e ao CFEI em particular, dados os efeitos perversos que podem ser alcançados com a possibilidade de dedução do crédito de imposto às coletas das tributações autónomas em IRC;
- É ainda de afastar o argumento de que a aplicação do n.º 21 do artigo 88.º ao CFEI não seria compaginável com o princípio constitucional da proteção da confiança, na medida em que este benefício fiscal teve em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efetuarem investimentos no período de 01.01.2013 a 31.12.2013, pois o legislador se limitou a acolher, clarificando-o, o entendimento que sempre teve aplicação pela generalidade dos contribuintes e se extraía das disposições legais vigentes, não tendo, portanto, carácter inovador;
- A título subsidiário, pugna o Requerente pela “*ilegalidade das tributações autónomas por inteiro (e serem consequentemente anuladas) por ausência de base legal para a*

sua efetivação (...) com o consequente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios (...)” – Ora, face a tudo o quanto vem exposto, torna-se evidente que também fenecem *in totum* as pretensões aduzidas a título subsidiário pelo Requerente;

- A liquidação em causa não provém de qualquer erro dos Serviços, decorrendo diretamente da aplicação da lei, não havendo, por isso, lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios.

Termina a AT por requerer a dispensa de inquirição das testemunhas arroladas pelo Requerente, por considerar que a mesma se cifraria num ato inútil, nos termos e para os efeitos do artigo 130.º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Não tendo sido suscitada matéria de exceção de que caiba conhecer preliminarmente, nem irregularidades a suprir e afigurando-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental, tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias, foi, pelo Despacho Arbitral de 11.05.2020, decidido dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

Foi designado o dia 7 de julho de 2020 como data previsível para a prolação da decisão arbitral e, em nome do princípio da colaboração das partes, solicitado o envio das peças processuais em formato WORD, advertindo-se o Requerente para o pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído em 7 de janeiro de 2020, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
3. O processo não padece de vícios que o invalidem;
4. Não foram invocadas exceções que ao Tribunal Arbitral cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

1. Relativamente ao exercício de 2014, o Requerente apresentou a declaração modelo 22 de IRC, em 29.05.2015 (declaração n.º...) e, subsequentemente, as declarações modelo 22 de substituição identificadas com os n.ºs..., de 05.06.2015, ..., de 22.04.2016 e ..., de 31.05.2016. [cfr. Docs. 1, 2, 3 e 4 juntos ao PPA e ao PA]
2. Em todas as declarações modelo 22 de IRC apresentadas, o Requerente apurou prejuízo fiscal, assim como coleta de tributações autónomas no valor de € 2 444 398,40, referentes às despesas indicadas no respetivo 13, então previstas no artigo 88.º, n.ºs 3, alíneas a), b) e c), 7 e 9, do Código do IRC. [cfr. Docs. 1, 2, 3 e 4 juntos ao PPA e ao PA]
3. No quadro 07, campo 722 – Deduções à coleta – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (Lei n.º 49/2013, de 16/07), do anexo D de qualquer das declarações identificadas, o Requerente inscreveu a quantia de € 1 000 000,00. [cfr. Docs. 1, 2, 3 e 4 juntos ao PPA e ao PA]

4. O montante de € 1 000 000,00, equivalente ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) disponível no exercício de 2014, transitou do exercício de 2013 e mantinha-se ainda disponível no final dos exercícios fiscais de 2015 a 2018, inclusive. [cfr. Docs. 6 a 15 e 16 a 19 juntos ao PPA]
5. À data dos factos, o Requerente tinha a sua situação fiscal e contributiva regularizada. [Doc. 20 junto ao PPA]
6. O sistema informático da AT assinala divergências (“erros”) que impediram o Requerente de inscrever o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC do exercício de 2014, expurgadas dos montantes de benefício fiscal reconhecido à empresa ao abrigo do CFEI. [facto admitido por ambas as Partes]
7. O Requerente procedeu, em 29.05.2015, ao pagamento da quantia de € 1 436 714,42 a título do IRC autoliquidado na declaração modelo 22 n.º..., da mesma data. [cfr. Docs. 1 e 25 juntos ao PPA]
8. Em 29.05.2019, foi autuado, no Serviço de Finanças de Porto ..., o procedimento de revisão oficiosa n.º ...2019..., com base no requerimento em que, com fundamentos idênticos aos do presente pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC do exercício de 2014, tendo por referência a última declaração de substituição apresentada para aquele período (... de 31.05.2016), na qual apurou prejuízo fiscal de € 1 347 629 156,94 e coleta de tributações autónomas de € 2 444 398,49, de que resultou um montante total de € 1 940 486,36 a pagar, por não lhe ter sido possível deduzir àquela coleta o montante de € 1 000 000,00 de CFEI disponível. [cfr. PA]
9. Na informação n.º 163-AIR1/2019, prestada pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), no procedimento de revisão oficiosa n.º ...2019..., que aqui se dá por inteiramente reproduzida, consta, além do mais, o seguinte: “(...) *no que se refere ao CFEI, o valor declarado pela Requerente para efeitos de dedução à coleta ascende efetivamente a € 1 000.000,00, conforme (...) consta[r] na liquidação n.º 2017..., de 13.09.2017 – última liquidação existente para o período em causa – promovida pela Autoridade tributária (...) a Requerente, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013, juntou ao processo de documentação fiscal informação relativa às despesas*

de investimento relevantes, o respetivo montante. (...) conclui-se no sentido da titularidade da Requerente de um crédito de imposto relativo a CFEI de € 1.000.000,00.”. [cfr. PA]

10. Termina a referida informação, com argumentação semelhante à da resposta transmitida pela AT ao processo arbitral, por propor o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC de 2014, cujo projeto de decisão foi notificado ao Requerente, para efeitos de audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea b), da LGT. [cfr. Doc. 5 junto ao PPA]
11. Decorrido o prazo para exercício do direito de audição, viria o projeto de decisão a ser convertido em definitivo e elaborada, para o efeito, a informação n.º 164-AIR1/2019, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, sobre a qual foi proferido despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, pelo Senhor Chefe de Divisão da UGC, em 15.07.2019, tendo essa decisão sido notificada ao Requerente pelo ofício n.º..., da mesma data, da referida unidade orgânica da AT. [cfr. Doc. 5 junto ao PPA]
12. O pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo deu entrada no CAAD em 11.10.2019. [cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, importa começar por frisar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao PA, bem como da posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2. DO DIREITO

1. Delimitação das questões a decidir.

A principal questão a decidir nos autos é a de saber se o montante de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) na titularidade do Requerente, sujeito passivo de IRC, é ou não dedutível à coleta das tributações autónomas por este autoliquidadas e, subsidiariamente, caso o não seja, por estas não serem consideradas IRC e, não havendo norma específica para a sua liquidação, se deverão as mesmas ser consideradas indevidas e, consequentemente, anuladas, por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), segundo o qual a liquidação e a cobrança dos impostos se fazem nos termos da lei.

Em caso de procedência da pretensão anulatória do Requerente, haverá ainda que dirimir as questões relativas à restituição do imposto que tenha sido pago em excesso, bem como do direito à percepção de juros indemnizatórios.

2. Da natureza jurídica das tributações autónomas. Procedimento e forma da liquidação.

Já muito se discorreu, quer na doutrina, quer na jurisprudência, sobre a natureza jurídica das tributações autónomas, desde a sua criação pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9.06, no qual se estabeleceu uma tributação autónoma de 10% sobre as despesas confidenciais ou não documentadas incorridas pelas empresas no exercício de atividades de índole comercial, industrial ou agrícola, bem como sobre o alargamento do seu âmbito com a inclusão no Código do IRC, pelo aditamento do artigo 69.º-A, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, e subsequente evolução legislativa, até ao presente.

Se bem que, inicialmente, as tributações autónomas tivessem por objetivo sancionar as despesas confidenciais ou não documentadas, na fronteira da ilicitude e da evasão fiscais, de impossível tributação na esfera do respetivo beneficiário, desconhecido, e insuscetíveis de dedução como custo/gasto na determinação da matéria coletável, o seu âmbito foi-se progressivamente alargando, passando a abranger outras despesas dedutíveis, mas que *“se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”* (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3.^a edição, 2007, pág. 407), traduzindo-se, assim, numa *“tributação atípica por substituição, com a sujeição a tributação autónoma em IRC daquilo que não era praticável tributar em IRS (...) tratando-se de despesas deduzidas pela sociedade, mas que traduziam alguma forma de vantagem para os respetivos destinatários – no sentido de corresponderem a gastos que os beneficiavam e em que estes evitavam incorrer – impunha-se alguma forma de reflexo fiscal dessa capacidade contributiva. Era, manifestamente, o caso das despesas de representação ou dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros (...)”* (GUSTAVO LOPES COURINHA, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, Coimbra, 2019, pág. 180).

Incidindo as tributações autónomas sobre despesas, cuja tributação é sucedânea da do rendimento que deixa de ser tributado na esfera jurídica da sociedade (ou de terceiros), por via da erosão da base tributável que provocam, o que justificou, para além do mais, o sucessivo agravamento das taxas respetivas, viria o Tribunal Constitucional¹ a declarar a inconstitucionalidade, por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, ínsito no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, desde a revisão constitucional de 1997, da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro que, com efeitos reportados a 01.01.2008, agravou as taxas de tributação autónoma então previstas no artigo 81.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRC (aplicáveis aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos ou motociclos efetuados ou suportados

¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, Processo n.º 150/12 - 2.ª Secção, de 20 de junho de 2012, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>.

por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola).

De acordo com a fundamentação do Acórdão citado, entendeu o Tribunal Constitucional:

“Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se 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 de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

(...)

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.”.

No entanto, embora as tributações autónomas, substancialmente, não constituam imposto sobre o rendimento, tal não significa que não estejam indissociavelmente ligadas aos impostos sobre o rendimento, no caso, ao IRC.

Antes pelo contrário, pois, como já se viu, as tributações autónomas são ainda uma forma indireta de tributar, em sede de IRC, o rendimento que deixa de ser tributado na esfera do

respetivo beneficiário, assim como o que deixa de ser tributado na esfera da sociedade, caso tais despesas concorram como gastos dedutíveis, para determinação do lucro tributável do exercício.

Assim, desde a reforma da tributação do rendimento operada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, sempre as tributações autónomas foram inseridas no Código do IRC, não constituindo gastos dedutíveis para efeitos fiscais (cfr. o artigo 23.º, n.º 1, alínea a), que exclui a dedutibilidade “[d] O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”²), devendo, por isso, concluir-se que o que legitima as tributações autónomas é a sua ligação indissociável e consequente inclusão no IRC, com o qual são conjuntamente liquidadas.

De facto, como se estabelece no artigo 89.º do Código do IRC, a liquidação deste imposto, no qual se incluem as tributações autónomas, compete, em primeira linha, aos sujeitos passivos, na declaração periódica a que se referem os artigos 120.º e 122.º do Código do IRC e, subsidiariamente, à Administração fiscal.

O procedimento e forma de liquidação vêm estabelecidos no artigo 90.º do Código do IRC, que, na redação em vigor à data dos factos, dispunha o seguinte:

“Artigo 90.º - Procedimento e forma de liquidação

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

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição*

² - Assim como se entendia, na versão do Código do IRC anterior à sua republicação pela Lei n.º 2/2014, de 16.01, que as tributações autónomas não eram dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, nos termos do então artigo 45.º, n.º 1, alínea a), embora a norma as não referisse expressamente.

mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

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

a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional; b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;

c) A relativa a benefícios fiscais;

d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;

e) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 - (Revogado.)

4 - Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

7 - Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 - Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.

9 - *Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.*

10 - *Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.*

11 - *Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.*

12 - *A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.”*

Sendo o procedimento de liquidação do IRC, no qual se incluem as tributações autónomas, aplicável a todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (artigos 90.º, n.º 12 e 99.º), conclui-se, desde logo, pela improcedência do pedido formulado pelo Requerente a título subsidiário, de anulação da liquidação das tributações autónomas a que procedeu na sua declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2014, por ausência de base legal para o efeito.

3. Da dedutibilidade do crédito de imposto referente a CFEI à coleta das tributações autónomas

É por vontade expressa do legislador que as tributações autónomas integram o IRC, com o qual são conjuntamente liquidadas – assim decorre, sem margem para dúvidas, quer do facto de os gastos delas resultantes não serem dedutíveis à matéria coletável determinada nos termos do Capítulo III do respetivo Código, como se assinala na alínea a) do n.º 1 do seu artigo 23.º-A, quer da inexistência de normas específicas para a sua liquidação, uma vez que o artigo 88.º do Código citado, se limita a conter normas de incidência subjetiva e objetiva e respetivas taxas aplicáveis –, na presunção de que “o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil).

Assim sendo, muito embora incidindo sobre realidades diversas do rendimento coletável, pela aplicação de taxas próprias – e nisso reside a sua autonomia –, a coleta resultante da aplicação das referidas taxas à matéria tributável apurada nos termos do artigo 88.º do Código do IRC, outra coisa não poderá ser senão coleta de IRC.

Admite a Requerida que o procedimento de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, se aplica tanto à liquidação do IRC apurado com base no lucro tributável, como à liquidação das tributações autónomas; não admite, porém, que à coleta destas últimas sejam dedutíveis os benefícios fiscais, nos termos da alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo 90.º do Código do IRC, na redação em vigor em 2014.

Argumenta, para tanto, nomeadamente que, traduzindo-se os benefícios fiscais numa *“derrogação ao princípio da igualdade tributária (...)”, só podem sobreviver a um juízo de inconstitucionalidade se essa derrogação se mostrar necessária, adequada e proporcionada à tutela dos fins extrafiscais em jogo*”.

E que o benefício fiscal em que se consubstancia o CFEI constitui um prémio cuja amplitude varia com a rendibilidade dos investimentos, pois, quanto mais elevado for o lucro/matéria colectável do IRC, maior será a capacidade para efetuar a dedução, o que possibilita premiar as empresas lucrativas.

Concluindo que, de outro modo, os objetivos e a filosofia subjacentes aos benefícios fiscais ao investimento são adulterados e que admitir que o crédito de imposto seja exercido por dedução à coleta das tributações autónomas, teria um efeito contraditório, pois a consecução dos objetivos de um incentivo fiscal orientado para o desenvolvimento económico do país poderia, no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e propiciar a incentivação de comportamentos traduzidos na realização de despesas que o legislador teve como propósito desincentivar.

O Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento, criado pela Lei n.º 49/2013, de 16.07, teve por objetivo, de acordo com a exposição de motivos constante da proposta de Lei n.º 148/XII (2.ª), de 25.05.2013, “*promover a competitividade e o emprego*”, mediante a adoção de “*uma estratégia dirigida a estimular fortemente o investimento direto em Portugal*” de modo a “*produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial*”.

Com estes objetivos, o benefício fiscal temporário do CFEI teve por destinatários os sujeitos passivos de IRC que exercessem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preenchessem, cumulativamente, as seguintes condições: (i) dispusessem de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade; (ii) cujo lucro tributável não fosse determinado por métodos indiretos e (iii) tivessem a situação fiscal e contributiva regularizada (artigo 2.º da Lei n.º 49/2013, de 16.07).

O incentivo estabelecido correspondia a uma dedução à coleta (crédito de imposto), apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, efetuadas entre 1.06.2013 e 31.12.2013, no montante máximo de € 5 000 000,00, até à concorrência de 70 % da coleta de IRC do exercício de 2013 e, na sua insuficiência, nos cinco períodos de tributação subsequentes (artigo 3.º da Lei n.º 49/2013, de 16.07), sem sujeição ao limite estabelecido no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC (artigo 7.º da Lei n.º 49/2013, de 16.07).

No caso concreto, a AT não põe em causa que o Requerente preencha os requisitos subjetivos e objetivos para poder beneficiar do CFEI em relação às despesas de investimento elegíveis (artigo 4.º da Lei n.º 49/2013, de 16.07), dispondo de um montante disponível para dedução da quantia de € 1 000 000,00, no exercício de 2014; porém, indeferiu o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referente àquele exercício com o fundamento de que “*(...) no caso das deduções de benefícios fiscais à coleta (alínea b) do art.º 90.º), o montante ao qual são estas efetuadas só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas prevista no art.º 87.º do Código*

do IRC”, advogando ainda uma interpretação restritiva do regime jurídico do CFEI, atentos os efeitos perversos que considera poderem ser produzidos com a possibilidade de dedução do crédito de imposto às coletas das tributações autónomas em IRC.

A Parte I do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que contém a disciplina genérica dos benefícios fiscais, inclusivamente dos regulados por legislação avulsa, caracteriza-os como sendo “*as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”, revestindo as modalidades de isenção, redução de taxa, deduções à matéria coletável e à coleta ou amortizações e reintegrações aceleradas, que se traduzem em despesa fiscal (imprópria ou sucedânea do subsídio).

Os incentivos fiscais ao investimento, como é o caso do CFEI, têm por objetivo último “*diminuir o custo do investimento e ou aumentar o fluxo dos rendimentos líquidos esperados daquele*”, operando no sentido daquela diminuição, nomeadamente através da “*dedução concedida no montante de um imposto com base no valor do investimento realizado*”³.

Assim, embora seja admissível equiparar os benefícios fiscais ao investimento a “prémios” fiscais em função da rendibilidade desse investimento, tal não significa, necessariamente, que esse prémio apenas possa beneficiar as empresas mais lucrativas, ou seja, aquelas que, para efeitos de IRC, apresentem lucro tributável a determinar nos termos do capítulo III do Código do IRC, mas sim aquelas que geram maior rendimento por via do investimento realizado.

Ora, como se sabe, do ponto de vista da teoria económica, a que o direito fiscal não é alheio, a despesa em que se traduzem os factos sujeitos a tributações autónomas, provém da aplicação do rendimento gerado pelas empresas que nela incorrem, e que, sendo índice de

³ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 5.ª Edição, 2014, págs. 437/438.

capacidade contributiva⁴, legitima a tributação por substituição, do rendimento subtraído ao apuramento do lucro tributável.

Tanto assim é que as empresas que apresentem prejuízos fiscais veem as taxas de tributação autónoma agravadas em 10 pontos percentuais, nos termos do n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC.

Ora, o CFEI, cujos pressupostos genéricos são aplicáveis a todos os sujeitos passivos de IRC na situação objetiva definida no respetivo regime, reveste todas as características de um incentivo fiscal ao investimento, atribuído em função do valor desse investimento que, no caso, podia ir até ao quantitativo de € 5 000 000,00, valor que não é despiciendo face aos objetivos a atingir, que são o “*de produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial*” e o “*de promover a competitividade*”.

Tendo, por outro lado, em consideração tudo quanto acima se disse sobre a natureza jurídica das tributações autónomas, bem como dos objetivos que lhes subjazem, mormente o de tributar, por via da despesa, o rendimento que deixou de ser tributado na esfera da empresa ou de terceiros, por taxas em regra superiores às fixadas no artigo 87.º do Código do IRC, agravadas no caso das empresas que apresentem prejuízo fiscal, não se crê que esse regime “*quase sancionatório*”, visando “*um conjunto de comportamentos concretos que se pretende dissuadir por razões de proteção do erário público*”⁵, tenha a virtualidade de derrogar um benefício fiscal ao investimento, como é o CFEI, através do qual o legislador pretendeu abdicar de uma parcela da receita fiscal, em prol dos objetivos a que se propôs.

⁴ Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, da LGT, “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*”

O próprio conceito de capacidade contributiva é de matriz económica, indicando que “*os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas. Na verdade, para que o imposto corresponda à força económica de quem o paga, é forçoso que incida sobre realidades economicamente relevantes, realidades que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo*” – VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 2014, pág. 252.

⁵ COURINHA, Gustavo Lopes, obra citada, pág. 183.

Assim como se não afigura defensável a interpretação restritiva do n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 49/2013, o qual previa uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, efetuadas entre 1.06.2013 e 31.12.2013, pois as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excecionais que, na falta de regra especial, devem ser interpretadas nos seus precisos termos, como decorre do disposto no artigo 10.º do EBF, onde apenas se prevê a possibilidade da sua interpretação extensiva.

Para além de que a intenção expressa pelo legislador na Proposta de Lei n.º 148/XII (2.ª), de 25.05.2013, na origem da Lei n.º 49/013, de *“promover a competitividade e o emprego”*, mediante a adoção de *“uma estratégia dirigida a estimular fortemente o investimento direto em Portugal”* de modo a *“produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial”*, não aponta no sentido de permitir uma tal interpretação restritiva.

Ponderados os objetivos subjacentes às tributações autónomas, cuja coleta se integra no montante global da coleta de IRC, bem como dos incentivos fiscais ao investimento, em especial o que está em causa nos autos, conclui-se que, face ao quadro normativo vigente no exercício de 2014, o crédito de imposto por CFEI era dedutível à coleta de IRC gerada pelas tributações autónomas.

4. Da natureza interpretativa do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, nas redações dadas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março e pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro

O artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30.03, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, aditou o n.º 21.º ao artigo 88.º do Código do IRC, que veio dispor não poderem ser efetuadas quaisquer deduções ao montante apurado a título de tributações autónomas, tendo o artigo 135.º da mesma Lei atribuído natureza interpretativa àquela norma.

O artigo 231.º da Lei n.º 114/2017, de 29.12 (Orçamento do Estado para 2018), conferiu nova redação ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, em que se passou a dispor que *“21 - A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo*

efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.”, tendo o artigo 233.º daquela Lei atribuído natureza interpretativa à nova redação.

Em regra, a lei apenas vigora para o futuro, a menos que lhe seja atribuída eficácia retroativa (artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil); porém, integrando-se a lei interpretativa na lei interpretada, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil, ela terá sempre efeitos retroativos⁶⁻⁷ que, em matéria fiscal, são proibidos pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição (CRP).

Ao menos quando se trate de uma norma material e não apenas formalmente interpretativa, pois a primeira, ao modificar o direito preexistente, constitui direito novo, enquanto a segunda se limita a clarificar o direito anterior, consagrando e fixando uma das interpretações possíveis da lei antiga, com a qual os destinatários já contavam ou deviam contar.

No âmbito da primeira das alterações legislativas identificadas, decidiu o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 267/2017, processo n.º 466/16, 2.ª Secção, de 31.05, *“Julgar inconstitucional, por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, 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 IRC – 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*

⁶ Cfr. Saldanha Sanches, obra citada, págs. 193 e 194.

⁷ No sentido de que a lei interpretativa é necessariamente retroativa, cfr. ainda Oliveira Acensão. O Direito - Introdução e Teoria Geral, página 438: “1) A lei é uma determinação, e não uma declaração de ciência. O legislador não sabe melhor qual o verdadeiro sentido da lei que qualquer outra pessoa. Dentro de uma posição objetivista, a fixação de um sentido da lei anterior como o único admissível é uma nova injunção. Seria ficção pretender que o sentido que o legislador agora impõe foi sempre o verdadeiro sentido da fonte.

2) Há retroatividade quando uma fonte atua sobre o passado. Ora a lei retroativa, se bem que não suprima a fonte anterior, não se confunde com ela. O título é necessariamente composto, engloba também a lei nova. Se a lei nova está a regular o passado, então é necessariamente retroativa.”.

os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016 (...)”.

Fundamentou o Tribunal Constitucional a sua decisão no caráter inovador da redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30.03, ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, a que foi atribuída natureza interpretativa e que, vindo afastar o entendimento jurisprudencial favorável à admissibilidade de deduções ao montante global da coleta de IRC, incluindo nesta o valor das tributações autónomas, *“tende a agravar o quantum devido a título de IRC –, a pretensão de a mesma se aplicar a anos fiscais anteriores ao do início da sua vigência mostra-se flagrantemente incompatível com a proibição constitucional de impostos retroativos (cfr. o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição)”*.

O mesmo juízo foi reiterado pelo Tribunal Constitucional na Decisão Sumária n.º 11/2018 e pelo Acórdão n.º 107/2018, Processo n.º 1430/2017 - 3ª Secção, de 22.02.2018, que sobre ela recaiu.

Defende a Requerida que nem seria necessário que o legislador tivesse atribuído natureza interpretativa à norma do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, em qualquer das suas redações, porquanto o legislador se limitou a elucidar o que de resto já resultava da lei.

Contudo, face à jurisprudência arbitral produzida ainda em data anterior quer ao aditamento do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, quer à da prolação do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31.05, favorável à admissibilidade de dedução dos benefícios fiscais à coleta de IRC, incluindo a parte produzida pelas tributações autónomas (designadamente as decisões proferidas nos processos n.ºs 219/2015-T, 784/2015-T, 5/2016-T, 31/2016-T, 326/2016-T, 360/2016-T, 456/2016-T, 503/2016-T, 530/2016-T, 536/2016-T, 578/2016-T e 630/2016-T), bem como à que se pronunciou pela sua não dedutibilidade (cfr. entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 697/2014-T, 722/2015-T, 727/2015-T, 752/2015-T, 785/2015-T, 302/2016-T, 443/2016-T, 575/2016-T, 629/2016-T e 638/2016-T), não se afigura claro que o legislador, face à controvérsia jurisprudencial gerada, não tenha

querido atribuir caráter interpretativo à norma do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, primeiro através do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30.03 e, posteriormente, porque “*A lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador*” (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil), através do artigo 233.º da Lei n.º 114/2017, de 29.12, aditando o segmento “*ainda que essas deduções resultem de legislação especial.*”.

Porém, afigura-se que a questão não é tanto a de saber se era ou não necessário que o legislador tivesse atribuído natureza interpretativa à nova norma, mas antes a de saber se, excluindo impositivamente um dos sentidos possíveis de interpretação da lei anterior, a nova norma a vem modificar retroativamente, frustrando as legítimas expectativas dos contribuintes.

Desde há muito que a posição do Tribunal Constitucional tem sido a de que “[A] vinculação interpretativa que [as] leis [interpretativas] comportam, ao tornar-se critério jurídico exclusivo da aplicação do texto anterior da lei, modifica a relação do Estado, emitente de normas, com os seus destinatários. A exclusão pela lei interpretativa de outras interpretações propugnadas e já aplicadas noutros casos (como acontece na situação presente) leva a que o Estado possa a posteriori impedir que o Direito que criou funcione através da sua lógica intrínseca comunicável aos destinatários das normas, permitindo que interfira na interpretação jurídica um poder imperativo e imediato que altera o quadro dos elementos relevantes da interpretação jurídica.” (extrato do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/2000, transcrito na fundamentação do Acórdão n.º 107/2018, Processo n.º 1430/2017 - 3ª Secção, de 22.02.2018).

Não sendo inequívoco que resultasse da lei antiga o sentido agora expresso pelo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, retirando eficácia a um incentivo fiscal com que o Requerente podia contar à data em incorreu nos respetivos gastos, dados os objetivos que presidiram à criação do CFEI, terá de aceitar-se que, não o permitindo *a posteriori*, a lei nova reveste caráter inovador e, como tal, retroativo.

Do exposto, resulta a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC do exercício de 2014, com a sua consequente anulação, bem como a ilegalidade parcial da mesma autoliquidação, concretamente na parte em que não permitiu ao Requerente a dedução do benefício fiscal de que dispunha, no valor de € 1 000 000,00, à coleta resultante das tributações autónomas apuradas naquele exercício, o que justifica a sua anulação parcial.

5. Dos pedidos de restituição do imposto (indevidamente) pago e de juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se que se compreendem na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os mesmos poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, incluindo o de apreciar o direito a juros indemnizatórios.

De acordo com o disposto no artigo 24.º do RJAT, são efeitos da decisão arbitral que transite em julgado a vinculação da administração tributária a *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, sendo *“devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*

Bem assim, o artigo 100.º da LGT, determina que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Na situação em análise, a reconstituição da situação prévia à ilegalidade da autoliquidação de IRC do exercício de 2014, materializa-se na restituição da prestação tributária suportada em excesso pelo Requerente – € 1 000 000,00 –, acrescida de juros indemnizatórios, se for caso disso.

Acontece que, embora o Requerente tivesse procedido, em 29.05.2015, ao pagamento da autoliquidação efetuada com base na declaração modelo 22 de IRC apresentada na mesma data, pelo valor de € 1 436 714,42 e dispusesse de um crédito de imposto de € 1 000 000,00, que ficou impedido de deduzir à coleta produzida pelas tributações autónomas, o certo é que da última das declarações de substituição, apresentada em 31.05.2016, resultou um montante total de € 1 940 486,36 a pagar – foi, aliás, esta autoliquidação o objeto do pedido de revisão oficiosa n.º ...2019... –, não tendo sido alegado, nem tão pouco consta dos autos que tenha sido pago o valor diferencial de € 503 771,94 (1 940 486,36 – 1 436 714,42).

Por isso, não é possível, com os elementos que constam do processo, decidir em que medida há neste momento direito a reembolso da quantia de € 1 000 000,00, relegando-se para a execução de julgado a liquidação do quantitativo do reembolso a efetuar ao Requerente, em conformidade com o disposto no artigo 95.º, n.º 2, do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, cujo regime consta do artigo 43.º da LGT, determinam os seus n.ºs 1 e 2:

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

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”.

Na situação em análise, não obstante se justificar a anulação parcial da autoliquidação de IRC do exercício de 2014, pelos motivos apontados supra, o Requerente não apresentou reclamação graciosa nem impugnação judicial, mas antes um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT.

Nestes casos, o direito a juros indemnizatórios não tem a mesma amplitude decorrente do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º da LGT, antes sofre a restrição a que alude a alínea c) do n.º 3 do artigo citado, pois que, apenas são devidos “[q]uando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”; porquanto, “[o] legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respetiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.”⁸

Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC do exercício de 2014 sido formulado perante a Administração Tributária em 29.05.2019 e por esta decidido em 15.07.2019 (cfr. factos provados 8 e 11), não foi excedido o aludido prazo de um ano para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, pelo que o Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a. Declarar a ilegalidade e anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2019..., que teve por objeto a autoliquidação de IRC do exercício de 2014;

⁸ Cfr., por entre outros, os Acórdãos do STA, de 28/01/2015, processo n.º 0722/14 e de 24/10/2018, processo n.º 099/18.3BALSB.

- b. Declarar a ilegalidade e anular a autoliquidação de IRC do exercício de 2014, na parte em que não permitiu a dedução do CFEI, no montante de € 1 000 000,00, à coleta resultante das tributações autónomas;
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar ao Requerente o montante que vier a ser liquidado em execução de julgado;
- d. Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido de juros indemnizatórios.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 1 000 000,00 (um milhão de euros), indicado pelo Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, são fixadas no valor de € 13 770,00 (treze mil setecentos e setenta euros), que fica a cargo da Requerente e da Requerida na proporção de 2% e de 98%, respetivamente.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de julho de 2020.

Os Árbitros,

Carlos Fernandes Cadilha
(Presidente)

(Votei vencido pelas razões constantes dos acórdãos proferidos nos processos n.ºs 641/2017-T, 71/2018-T, 492/2018-T, 580/2018-T, 655/2018-T, 591/2018-T e 347/2019-T, que relatei)

Mariana Vargas

(Vogal)

Ricardo Rodrigues Pereira

(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, do D.L. n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.