



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

5 ABRIL 2024

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (3º TRIMESTRE DE 2023)

Esta informação fiscal apresenta uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter no futuro e tem por referência o 3º trimestre de 2023.

Tax Litigation team



1.**NÚMERO DO PROCESSO:** 772/2022-T**DATA:** 18 de julho de 2023**ASSUNTO:** IRC – Dedução à coleta, no âmbito do grupo de sociedades - Benefício fiscal SIFIDE

A REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à anulação das decisões de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico e, bem assim, a anulação parcial da autoliquidação de IRC do Grupo de Sociedades em que se insere, na parte relativa à dedução do benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação & Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”).

FACTOS:

A REQUERENTE é uma sociedade residente em território português, responsável pela gestão e supervisão de um Grupo de Sociedades ao qual é aplicado o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) e do qual a REQUERENTE é a sociedade dominante.

Em junho de 2018, a REQUERENTE procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao período de 2017, com referência ao Grupo de Sociedades no qual está inserida, tendo procedido à autoliquidação do imposto devido.

Posteriormente, em março de 2019, a REQUERENTE submeteu uma declaração Modelo 22, em substituição da declaração de Junho de 2018, tendo indicado que, no período de tributação de 2017, o Grupo de Sociedades apurou uma matéria coletável que corresponde à soma algébrica dos resultados fiscais das sociedades integrantes do Grupo, deduzida de prejuízos fiscais reportáveis a exercícios de tributação anteriores, o que deu origem a uma coleta de IRC e derrama estadual, à qual, entre outros, foram deduzidos montantes quer a título de dupla tributação internacional, quer referentes a benefícios fiscais (SIFIDE) e outros relativos a pagamentos especiais por conta.

Mais tarde, em maio de 2020, a REQUERENTE apresentou Reclamação Graciosa contra a autoliquidação de IRC de substituição, tendo em vista a sua correção, na parte relativa à dedução efetuada a título de benefícios fiscais, uma vez que uma outra empresa do Grupo (adiante designada por “Sociedade B”) dispunha também, no exercício de 2017, de créditos fiscais de SIFIDE, disponíveis para dedução, que não foram objeto de dedução à coleta do Grupo, nos termos e para os efeitos de aplicação do RETGS.

A REQUERENTE pretendia poder deduzir à coleta de IRC do Grupo do qual é sociedade dominante, com referência a 2017, esse benefício SIFIDE. No entanto, em fevereiro de 2021, a Reclamação Graciosa foi indeferida, tendo a REQUERENTE apresentado o competente Recurso Hierárquico, o qual foi, igualmente, indeferido por Despacho do Diretor de Serviços do IRC.

A Administração tributária invocou “*o facto de o benefício fiscal SIFIDE ter sido adquirido pela Sociedade B antes de janeiro de 2017, ou seja, antes do início da vigência do RETFS, valendo um regime em que as sociedades eram tributadas individualmente, mas deixando de valer quando as mesmas sociedades passam a ser tributadas em conjunto.*”.

Face à decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, a REQUERENTE apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições as partes, o Tribunal identificou como questão decidenda averiguar qual a forma correta de apurar o *quantum* admissível para a dedução de créditos fiscais de SIFIDE, uma vez que a REQUERENTE e a Administração tributária têm posições opostas relativamente a esta questão. Para a primeira, o apuramento do montante admissível para dedução está limitado à coleta apurada pelo Grupo. Por outro lado, para a segunda, esse montante está limitado à coleta individual apurada pela Sociedade B.

O Tribunal começa por esclarecer que o SIFIDE, consagrado no artigo 38.º do Código Fiscal do Investimento, é um benefício automático que, “*(...) sendo um incentivo fiscal à investigação e desenvolvimento, permite a dedução à coleta de IRC, de certas despesas incorridas com aquelas atividades, tidas como «elegíveis», e dentro de certos limites.*”.

No que respeita à dedutibilidade de benefícios fiscais, refere o Tribunal que “[n]em o Código Fiscal de Investimento, nem o Estatuto dos Benefícios Fiscais contêm uma norma geral para a dedutibilidade de benefícios fiscais de sociedades abarcadas pelo RETGS; no caso do SIFIDE há somente a remissão genérica para o artigo 90.º do Código IRC, estabelecendo-se que a dedução do benefício fiscal deverá fazer-se à coleta apurada nos termos desse artigo 90.º”.

Mais acrescenta que “[a]o contrário do que sucede em matéria de prejuízos fiscais, (...) o artigo 90.º, 6 do CIRC não procede a uma semelhante distinção, (...) não sendo a sua origem temporal relevante, portanto, para a respetiva dedutibilidade no âmbito do RETGS.”.

Refere, ainda, o Tribunal que “[c]omo, no âmbito do RETGS, só o grupo societário passa a dispor de coleta, as deduções relativas a cada uma das sociedades do grupo passam a efetuar-se no montante de coleta apurado para o grupo – diretamente sobre essa coleta do grupo”, concluindo, a este respeito, que “Isso basta para afastarmos a ideia de «transmissão de benefícios fiscais», das sociedades para o grupo, em resultado da adoção do RETGS (...)”.

De seguida, para fundamentar esta posição, o Tribunal usa da transcrição do n.º 6 do artigo 90.º do Código do IRC, o qual estabelece que “[q]uando 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.”.

Deste modo, entendeu o Tribunal que “[a] limitação das deduções até concorrência da coleta, para se impedir uma liquidação de valor negativo que eventualmente implicasse reembolsos, só pode referir-se à única coleta que ocorre no âmbito do RETGS: a coleta do grupo, visto que as coletas das sociedades componentes do grupo deixam de ter relevância.”.

Aliás, o Tribunal considera que não há uma lacuna normativa relativamente a esta questão e que “ao pretender aditar uma nova regra à norma do artigo 90.º, n.º 6 do Código do IRC, nomeadamente a de que o direito aos benefícios fiscais gerados antes da entrada das empresas no grupo de sociedades confere a dedução à coleta, mas tendo como limite máximo a coleta individual de cada uma dessas empresas, a AT afasta-se do regime legal vigente, e quer através da interpretação, antecipar uma solução que de iure condenado se lhe afigura preferível.”.

Para o Tribunal, a lei é clara ao associar a dedução de benefícios fiscais ao resultado fiscal do grupo e não ao resultado que tenha sido apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram, e, por esse motivo, entendeu que o benefício fiscal da “Sociedade B” em 2012 e 2013 passou a ser dedutível nos resultados do Grupo quando esta sociedade passou a integrá-lo, aplicando-se ao Grupo o RETGS.

Deste modo, concluiu o Tribunal pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, anulando as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados contra a autoliquidação de IRC do Grupo de sociedades, no período de 2017 e, bem assim, anulando parcialmente essa autoliquidação no que respeita à desconsideração do benefício do SIFIDE a que tinha direito a “Sociedade B”.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 323/2022-T

DATA: 24 de julho de 2023

ASSUNTO: IVA - Créditos incobráveis

A REQUERENTE apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à anulação dos atos de liquidação de IVA relativos ao período de tributação de 2018, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios.

FACTOS:

A REQUERENTE é uma sociedade com sede e direção efetiva em território português, que tem como atividade principal o estabelecimento, gestão e exploração de infraestruturas, prestação de serviços de comunicações eletrónicas e exercício da atividade de televisão, bem como qualquer atividade complementar ou acessória.

No âmbito da sua atividade de prestação de exploração do serviço de telecomunicações complementares móvel terrestre, a REQUERENTE emite mensalmente centenas de milhares de faturas, liquidando e entregando ao Estado o IVA, nos termos legalmente previstos.

Ora, a REQUERENTE deparou-se com um nível considerável de incumprimento, existindo inúmeras faturas emitidas que nunca chegaram a ser liquidadas pelos seus clientes, o que resultou numa quantidade avultada de créditos incobráveis.

Uma parte desses créditos foram objeto de processo de execução em que a REQUERENTE não recebeu qualquer quantia em dívida, por não terem sido encontrados bens penhoráveis e/ou por decorrerem de facturas emitidas a pessoas coletivas que se encontravam, ou que, entretanto, foram dissolvidas.

Por esses motivos, o Agente de Execução notificou a REQUERENTE da extinção dos processos executivos em questão.

Nessa sequência, a REQUERENTE declarou no campo 40 das declarações periódicas de IVA, regularizações a seu favor, nos termos do artigo 78.º e seguintes do Código do IVA, entre as quais estavam incluídas regularizações de créditos considerados incobráveis relativos aos processos de execução acima mencionados.

Ora, no seguimento de um procedimento de inspeção com incidência no período de 2018, a REQUERENTE foi notificada do respetivo relatório de inspeção, o qual determinou uma

correção em sede de IVA, relativa ao IVA de créditos anteriores que foi deduzido nos termos da alínea a) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA.

Em face do que antecede, a REQUERENTE apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal identificou como questão de mérito a solucionar averiguar se, como sustenta a REQUERENTE, a falta de registo dos processos de execução no Registo Informático da Execução (“RIE”) não preclui o direito de proceder às regularizações do IVA liquidado e entregue relativamente a faturas não pagas pelos seus Clientes, ou se pelo contrário, como defende a Administração tributária, para os créditos incobráveis anteriores a 1 de janeiro de 2013 apenas nas situações tipificadas no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA é aceite a dedução do IVA.

O Tribunal começa por referir que o disposto nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA aplica-se apenas a créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, conforme a norma transitória que integra a Lei do Orçamento do Estado para 2023, pelo que, uma vez que os créditos em causa se venceram antes de 1 de janeiro de 2013, para o exercício do direito à dedução por incobrabilidade é-lhes aplicável o regime transitório previsto no artigo 78.º do Código do IVA (e não o alternativo regime do artigo 78.º-A do mesmo diploma).

Logo de seguida, o Tribunal, apoiado no artigo 78.º do Código do IVA, retira deste que “(...) os sujeitos passivos têm diversas possibilidades de deduzir o IVA de créditos recebidos, não tendo de esperar pelo momento da comprovação da incobrabilidade do crédito em processo de execução, de insolvência, de revitalização ou outro. Essa disciplina, no seu conjunto, não torna difícil a dedução de IVA não cobrado, nem fixa para tal condições particularmente difíceis de cumprir.”.

Mais acrescenta o Tribunal que “[a] alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do anterior Código do Processo Civil epígrafado “Registo informático de execuções” (materialmente correspondente à alínea b) do mesmo número do artigo 717º do atual) determinava que o registo informático de execuções devia mencionar, «A extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis».”, concluindo que “(...) de acordo com a norma transitória do artigo 78º, n.º 7, alínea a) do Código do IVA, a dedução do imposto respeitante a créditos anteriores a 2013 considerados incobráveis em processos de execução é aceite após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil, desde que tenha havido prova do preenchimento do requisito formal.”.

Considerou o Tribunal que, apesar do Registo Informático de Execuções não ter sido cumprida, “(...) *está-se perante um requisito formal, que é a efetivação do registo da extinção por inexistência de bens penhoráveis, cuja satisfação nem sequer está na disponibilidade do sujeito passivo, pois o registo tem de ser efetuado pelo agente de execução e depende da operacionalidade de um sistema informático que, pelo que se vê, nos autos, nem sempre está assegurada. Como bem defende a Requerente, à face daquela jurisprudência do TJUE, não se pode aceitar que «o contribuinte possa ser prejudicado pelo facto do agente de execução não dar cumprimento às obrigações legais, e, mais gritante ainda, em determinados casos, ainda que o agente de execução o pretenda fazer, o sistema informático não o permite concretizar por problemas técnicos».*”.

Acrescenta o Tribunal que “[e], *sendo incompatível com o direito da União Europeia, aquela exigência formal terá de deixar de ser aplicada, por força do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, que estabelece que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».*”

Deste modo, tendo sido essa a única fundamentação dos atos tributários, concluiu o Tribunal que a posição adotada pela Administração tributária no Relatório da Inspeção Tributária, que está subjacente às liquidações impugnadas, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, ao entender que o registo da extinção das execuções era requisito necessário das regularizações.

Neste sentido, decidiu o Tribunal julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as liquidações de IVA relativas ao período de tributação de 2018, improcedendo, porém, o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, por falta de preenchimento dos pressupostos legais para o efeito.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 16/2023-T

DATA: 31 de agosto

ASSUNTO: AIMI – Revisão do ato tributário de avaliação – Injustiça grave ou notória

A REQUERENTE apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à anulação parcial dos atos de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (“AIMI”), com referência aos anos de 2019 e 2020.

FACTOS:

A REQUERENTE é uma sociedade anónima proprietária de dois prédios urbanos qualificados como terrenos para construção.

A Administração tributária emitiu as notas de cobrança do AIMI, com referência aos anos 2019 e 2020, sendo que as liquidações em causa tiveram por base, para efeitos de fixação do valor tributável, a fórmula de cálculo utilizada à data pela Administração tributária, que levava em consideração quer o conjunto de coeficientes previstos no artigo 38.º do CIMI, quer a majoração fixada no artigo 39.º do mesmo Código.

Nessa sequência, em julho de 2022, a REQUERENTE apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações, não tendo este pedido sido decidido pela Administração tributária até janeiro de 2023, data em que a REQUERENTE apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questão a decidir o averiguar da alegada inimpugnabilidade do ato de liquidação invocada pela Administração tributária.

Em primeiro lugar, o Tribunal transcreve o artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), do qual resulta que o pedido de revisão pode ser interposto no prazo de 4 anos a contar dos atos de liquidação, se tiver por fundamento erros imputáveis aos serviços (cf. n.º 1 do artigo 78.º), ou no prazo de 3 anos, quando dele resulte uma injustiça grave ou notória (cf. n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º).

A respeito do cumprimento do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, referiu o Tribunal que *“(…) carece de qualquer viabilidade o pedido de revisão feito com fundamento no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, quer na 1.º parte desse preceito, porque não foi efetuada no prazo da reclamação administrativa, quer, especialmente, na 2.º parte, pois não resultou de qualquer erro imputável aos serviços da AT”, tendo concluído que “(…) nesta questão em particular, deve ser dada razão à Requerida, especialmente ao citar e pretender fazer valer a doutrina resultante do Acórdão Uniformizador do STA preferido no âmbito do processo n.º 102/22.2BALS.B.”.*

No entanto, refere o Tribunal que o mencionado Acórdão Uniformizador *“(…) não se pronuncia sobre o pedido de revisão do ato tributário, feito com fundamento em injustiça*

grave ou notória (cf. n.º 4 do artigo 78.º da LGT), e que, tendo um carácter marcadamente excepcional, é apenas admitido quando o erro não seja imputável a um comportamento negligente do sujeito passivo”.

Relativamente ao n.º 4 do artigo 78.º da LGT, o Tribunal refere que “(...) a principal decorrência da sua excepcionalidade é, pois, afastar a regra da inimpugnabilidade dos atos consolidados por decurso dos prazos normais de impugnação, afastando, desta forma, quando possível, a doutrina resultante do citado Acórdão Uniformizador do STA.”, concluindo que “só em face do regime especial previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78º da LGT poderá ser considerada a possibilidade de revisão dos atos de liquidação de AIMI em apreço”.

Nessa sequência, o Tribunal averiguou se, na situação em causa, estavam reunidos os três requisitos para aplicação do artigo 78.º n.º 4 da LGT, designadamente: (1) se o pedido de revisão foi apresentado no prazo de 3 anos a contar da produção do ato tributário; (2) se o pedido teve como fundamento que do ato de liquidação resultou uma injustiça grave ou notória e (3) se o erro que fundamentou o pedido não foi imputável a um comportamento negligente do contribuinte.

No que se refere à tempestividade do pedido, o Tribunal considerou que “(...) o caso em apreço, os atos tributários em questão (liquidações de AIMI), foram praticados em 2019 E 2020 (...) Donde, o pedido de revisão oficiosa podia ter dado entrada até ao dia 31 de Dezembro de 2022 (relativamente à liquidação do ano de 2019) e 31 de dezembro de 2023 (relativamente à liquidação do ano de 2020). Tendo, porém, o pedido de revisão, relativamente aos dois anos, sido apresentado no dia 15 de julho de 2022, conclui-se que o pedido de revisão foi deduzido atempadamente para qualquer um dos atos tributários em questão.”.

Em relação ao segundo requisito de saber se ao resultado dos atos tributário correspondeu uma injustiça grave ou notória, refere o Tribunal que “(...) considerando que tais erros tiveram como consequência a fixação de VPT dos terrenos para construção por via de uma fórmula manifestamente ilegal, por não respeitar as regras estabelecidas no artigo 45º do CIMI, considera o Tribunal que está verificado o requisito da injustiça notória, pois as normas aplicadas pela AT para fixar os VPT eram normas que, já ao tempo, eram consideradas, inclusive pela maioria da Jurisprudência, totalmente inaplicáveis à determinação do VPT de terrenos para construção.”.

Por fim, quanto ao terceiro requisito, entende o Tribunal que “(...) tendo a matéria tributável (VPT) sido fixada pela AT com base nos critérios previstos no artigo 38º e 39º do CIMI, sem que a REQUERENTE tivesse facultado qualquer informação incorrecta ou errónea quanto à

natureza e ao tipo dos prédios em avaliação, fica, definitiva e automaticamente afastado qualquer comportamento que, da parte da REQUERENTE, possa ser qualificado como negligente.”.

Assim, concluiu o Tribunal que “(...) se encontram preenchidos todos os requisitos previstos no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, sendo que, em consequência desse facto, os atos de liquidação do AIMI de 2019 e 2020, são suscetíveis de ser impugnados com fundamento em errónea fixação do VPT dos terrenos para construção propriedade da REQUERENTE.”.

Em face de todo o exposto, decidiu o Tribunal julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral deduzido pela REQUERENTE quanto aos atos de liquidação de AIMI referentes aos anos 2019 e 2020 e a sua consequente anulação.

Rogério Fernandes Ferreira
Vânia Codeço
José Pedro Barros
Álvaro Pinto Marques
Mariana Baptista de Freitas
Inês Braga Reigoto
Leonor Gargaté Oliveira
Bárbara Malheiro Ferreira
Alice Ferraz de Andrade

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)

1250-146 Lisboa • Portugal

T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com

www.rfflawyers.com



This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact.

**

Awards & recognitions 2023 Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | WWL | Leaders League and others.