

Informação de Jurisprudência

Janeiro/Março de 2014

A – Supremo Tribunal Administrativo (*)

Pleno e Subsecções

43. Contribuições para a Segurança Social – Liquidação oficiosa – Caducidade do direito à liquidação

No Acórdão (Ac.) do Pleno de 26/2/2014, P. 1481/13, estava essencialmente em causa saber se, nos casos em que a liquidação de contribuições devidas à Segurança Social é feita oficiosamente e não por autoliquidação do contribuinte, essa liquidação está sujeita ao regime de caducidade previsto no art. 45.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Isto porque, enquanto no acórdão recorrido, proferido em 19/2/2013 pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, se decidira que o regime de caducidade previsto na LGT era inaplicável às contribuições devidas à Segurança Social – quer essas contribuições tivessem sido apuradas por autoliquidação das entidades empregadoras através da entrega das declarações de remunerações, quer através de liquidação oficiosa efetuada ao abrigo do art. 33.º do DL n.º 8-B/2002, de 15/1 – já no acórdão fundamento, proferido pelo TCA Sul em 8/1/2008, se decidira que às liquidações oficiosas era aplicável o regime de caducidade previsto no art. 45.º da LGT.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) revogou o acórdão recorrido com base no seguinte e essencial entendimento, assim plasmado no sumário:

I – Por norma, as contribuições para a Segurança Social resultam da apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte, a quem compete também proceder à liquidação dos montantes a entregar, aplicando as percentagens legais às remunerações, numa figura próxima da autoliquidação.

II – Mas nem sempre é assim. Casos há, como o previsto no art. 33.º do DL n.º 8-B/2002, em que a liquidação é oficiosa e resulta da iniciativa da Segurança Social em suprimento das obrigações dos contribuintes.

III – Nestas situações, a inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efetuados oficiosamente pela Segurança Social, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de ações de fiscalização ou de inspeção, constituem um verdadeiro ato administrativo declarativo de liquidação de um tributo.

IV – Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos arts. 1.º, 2.º e 3.º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no art. 45.º do mesmo diploma legal, uma vez que o regime específico das quotizações e contribuições à Segurança Social não fixa um prazo especial de caducidade do direito de liquidação.

44. IRS – Mais-valias – Permuta de bens presentes por bens futuros – Momento relevante para efeitos de tributação

O Ac. de 26/3/2014, P. 594/13, debruçou-se sobre a legalidade de liquidação adicional de IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares efetuada pela Administração Tributária com referência ao ano de 2003, num caso em que se discutia o momento a que deve reportar-se o facto tributário para efeitos de determinação das mais-valias

(*) Textos integrais dos acórdãos disponíveis em www.dgsi.pt/jsta.

sujeitas a IRS, isto é, saber se a tributação para efeitos de determinação das mais-valias, nos termos do art. 10.º, n.º 1, alínea *a*), e n.º 3, 1.ª parte, e alínea *a*), do Código do IRS (CIRS), deve ocorrer na data da escritura do contrato de permuta de bens presentes por bens futuros (no caso ocorrida em 2000) ou na data da concretização dos bens futuros verificada pela escritura pública pela qual é cedida a posse desses bens (no caso ocorrida ano 2003).

Nele decidiu-se que tendo a permuta de bem presente por bens futuros ocorrido em 26/5/2000, e que tendo a concretização desses bens futuros ocorrido em 4/4/2003, é nesta data que o imposto se torna exigível, a tal não obstante o disposto no n.º 3 do art. 44.º do CIRS ao estabelecer que os valores apurados relativamente aos bens futuros (no caso, as ditas frações autónomas que vieram a ser construídas no terreno permutado) devem reportar-se à data da celebração do contrato.

Tal como ficou a constar do seu sumário:

I – No contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão do direito de propriedade das coisas permutadas tem como causa o próprio contrato, mas, se nada for convencionado pelas partes, os efeitos ocorrem em momento diferente: quanto aos bens presentes, no momento da celebração do contrato, e quanto aos bens futuros, no momento em que se tornam presentes (n.ºs 1 e 2 do art. 408.º do Código Civil).

*II – Também relativamente ao adquirente de bens futuros o aumento do poder aquisitivo (que é o que releva para efeitos da tributação em IRS) apenas se materializa no momento da celebração do contrato que lhe permita dispor do direito sobre aqueles bens (que então já não serão futuros) ou, então, se ocorrer tradição ou posse dos mesmos [alínea *a*] do n.º 3 do art. 10.º do CIRS] antes da celebração daquele contrato, no momento em que tais bens lhe sejam entregues: é um destes momentos – o da escritura ou o da tradição dos bens futuros –, conforme o que primeiro se verificar, o momento relevante a considerar para efeitos de tributação.*

45. Intimação para passagem de certidão – Legitimidade passiva

O Ac. de 13/11/2013, P. 1489/13, apreciou a questão da legitimidade passiva em processo judicial de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, instaurado por um contribuinte contra o Ministério das Finanças.

Na sentença proferida em 1.ª instância julgara-se que a intimação judicial devia ser deduzida contra a entidade a quem fora dirigido o pedido na fase prejudicial, por se ter entendido que, perante o titular do dever na relação jurídico-administrativa em causa e o disposto no n.º 1 do art. 104.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), é contra essa entidade administrativa, e não necessariamente contra o Ministério ou a pessoa coletiva, que deve ser instaurado este meio processual. Pelo que, no caso, tendo o requerimento a solicitar a certidão sido endereçado ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-4, a legitimidade processual cabia a esta entidade. Razão por que se absolvera da instância o Ministério das Finanças.

Todavia, o STA concluiu que a sentença padecia de erro de julgamento em matéria de direito, porquanto, não obstante as referências feitas no n.º 1 do art. 104.º e no n.º 1 do art. 107.º do CPTA à “entidade administrativa competente” e à “autoridade requerida”, há que aplicar a regra geral da legitimidade passiva constante do n.º 2 do art. 10.º do mesmo diploma, segundo o qual “Quando a acção tenha por objecto a acção ou omissão de uma entidade pública, parte demandada é a pessoa colectiva de direito público ou, no caso do Estado, o ministério a cujos órgãos seja imputável o acto jurídico impugnado ou sobre cujos órgãos recaia o dever de praticar os actos jurídicos ou observar os comportamentos pretendidos”. Além de que tal se devia inferir do disposto na alínea *e*) do n.º 2 e no n.º 3 do art. 78.º do CPTA (reportado embora a situação inversa), onde se estatui que a indicação do órgão que praticou ou devia ter praticado o ato é suficiente para que se considere indicada, quando o devesse ter sido, a pessoa coletiva ou o ministério.

46. Intimação para passagem de certidão que ateste a regularidade da situação tributária

No Ac. de 18/12/2013, P. 1732/13, proferido no âmbito de processo judicial de intimação para passagem de certidão que atestasse a regularidade da situação tributária de contribuinte/executado em processo de execução fiscal suspenso pela prestação de garantia, estava essencialmente em causa saber se, discutindo-se nesse momento na execução e em reclamação de acto do órgão de execução fiscal a questão da necessidade de reforço da garantia prestada, havia fundamento legal para recusar a emissão de declaração da regularidade da situação tributária ao abrigo do DL n.º 236/95, de 13/12, e do n.º 12 do art. 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo tal acórdão, pese embora o órgão de execução tenha entendido que os bens penhorados já não tinham valor suficiente para garantir a dívida e notificado o executado para reforçar a garantia prestada, o certo é que estes atos do órgão de execução foram objeto de reclamações nos termos do art. 276.º do CPPT, pelo que importa *“apurar se tais reclamações foram admitidas, se foi invocado prejuízo irreparável e, sobretudo, se foi admitida a sua subida imediata, informações essas que não são despiciendas, antes pelo contrário, são necessárias para a boa decisão da causa”*, tendo em conta o entendimento, assumido no acórdão, de que *“o efeito suspensivo da reclamação judicial de despachos do órgão de execução fiscal que consideraram insuficientes o valor dos bens oferecidos como garantia implicará a manutenção do estado de suspensão dos processos de execução fiscal até à decisão final de tais reclamações. Sendo, aliás, tal solução a única que se coaduna com o princípio da tutela jurisdicional efetiva e com a natureza judicial do processo de execução fiscal”*.

E porque sobre tal matéria nada se dissera na sentença, *“que partiu da premissa, a nosso ver errada, de que na situação em preço não se poderão considerar suspensas as execuções”*, decidiu-se *“revogar a sentença recorrida, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual, de acordo com o que se atrás se apontou, assim concedendo provimento ao recurso”*.

47. Impugnação em caso de erro de autoliquidação – Requisitos para a dispensa de prévia reclamação – Art. 131.º do CPPT

No Ac. de 26/2/2014, P. 481/13, proferido no âmbito de impugnação judicial deduzida contra ato de autoliquidação de taxas com fundamento na inconstitucionalidade orgânica da taxa autoliquidada, foi analisada a questão de saber se essa impugnação tinha de ser precedida de reclamação graciosa nos termos do art. 131.º do CPPT.

O acórdão enunciou as duas únicas situações em que a reclamação é dispensada em face dos termos do n.º 3 do art. 131.º *“(a) quando o fundamento invocado for exclusivamente matéria de direito; b) quando a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária”* e assumiu, de forma inovadora em termos jurisprudenciais, que *“Embora a redação do preceito pareça dar a entender que estes dois fundamentos constituem requisitos cumulativos para a dispensa daquela reclamação, entendemos que o preceito deve ser interpretado no sentido de que essa dispensa tem lugar quando ocorrer qualquer deles”*.

Nesse contexto, e porque a impugnante invocara como fundamento da impugnação a inconstitucionalidade orgânica da taxa autoliquidada, julgou-se que se estava perante um fundamento exclusivamente de direito que tornava desnecessária a prévia reclamação, reiterando, quanto a este fundamento de inconstitucionalidade, a orientação jurisprudencial contida no Ac. do STA de 12/10/2011, P. 860/10.

B – Tribunal Central Administrativo Norte (*)

48. Reclamação dos atos do órgão de execução fiscal – Prazo – Art. 37.º do CPPT

No Ac. de 17/1/2014, P. 228/13.3BEVIS, o Tribunal Central Administrativo (TCA) Norte apreciou a questão da aplicação do disposto no art. 37.º do CPPT ao processo de execução fiscal, a fim de decidir sobre a tempestividade de uma reclamação apresentada pelo executado ao abrigo do art. 276.º do CPPT, tendo concluído que a ela não havia lugar, assim sumariando:

I – Para a aplicação dos arts. 36.º e 37.º do CPPT torna-se necessário que os atos ou decisões notificandas sejam de natureza substancialmente administrativa, e não judicial.

II – O processo de execução fiscal tem natureza judicial pelo que no seu âmbito não tem aplicação o disposto nos referidos preceitos legais.

III – Para a contagem do prazo de apresentação da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT é irrelevante o pedido formulado de entrega dos documentos referidos na fundamentação do ato reclamado.

49. Manifestação de fortuna – Sigilo – Juros – Fundamentação

No Ac. de 13/2/2014, P. 492/13.8BEVIS, o S.P. obteve, nos anos de 2010 e 2011, rendimentos provenientes de juros de depósitos à ordem e a prazo, que foram sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, no total de € 58 216,11 e de € 148 683,37, ambos rendimentos brutos, verificando-se de 2010 para 2011 um acréscimo total de € 90 467,16.

A Administração Tributária, alegando que “O acréscimo de rendimentos de capitais obtidos em 2011 relativamente a 2010 representa, a uma taxa de juro meramente exemplificativa de 4%, um acréscimo do montante

de capital investido de € 2 261 679,00 (€ 90 467,16/4%)” e que “Não obstante o descrito os rendimentos declarados nos últimos anos pelos SPs não justificam o aparente acréscimo de património evidenciado em 2011”, e que “Para apurar da eventual existência de acréscimos injustificados o SP foi questionado sobre se autorizava a AT a consultar/aceder às suas contas respondeu negativamente argumentando que não lhe foi explicada em termos legais a razão da devassa”, determinou o acesso direto à informação bancária.

O tribunal tributário de 1.ª instância negou provimento ao recurso interposto daquela decisão ao abrigo do disposto no art. 146.º-B do CPPT pelo S.P. Interposto por este recurso, o TCA Norte decidiu, com um voto de vencido:

I – A fundamentação do ato tributário ou de ato praticado em matéria tributária que afete os direitos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte deve, nos seus motivos e nos respetivos pressupostos, ser expressa, clara, suficiente e congruente.

II – Verifica-se falta de fundamentação quando o destinatário, perante a decisão de acesso às informações e documentos bancários da recorrida, fica sem conseguir perceber quais os motivos pelos quais foi considerado determinado juro bancário para efeitos de aferição de um acréscimo de património não justificado presumido.

50. Arresto – Nulidade – Falta de discriminação dos factos – Fundado receio – Repercussão do imposto

No Ac. de 27/2/2014, P. 1292/13.0BEBRG, estava em apreciação um caso em que a administração tributária requereu o arresto de bens por dívida de IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado, pretendendo beneficiar da presunção prevista no n.º 5 do art. 136.º do CPPT, sem alegar e demonstrar a probabilidade de existirem as circunstâncias de que derivava a obrigação de retenção ou repercussão do imposto.

Decidiu o TCA Norte:

I – Na decisão do arresto sem audiência do requerido o juiz não tem que discriminar os fundamentos de facto da decisão nos termos do art. 607.º do CPC.

II – Pelo que não padece da nulidade a que aludem os

(*) Textos integrais dos acórdãos disponíveis em www.dgsi.pt/jtcn.

arts. 123.º, n.º 2, e 125.º, ambos do CPPT e 615.º, n.º 1, alínea b), a decisão de arresto que não procede a tal discriminação.

III – O requerente do arresto que pretenda beneficiar da presunção legal estipulada no n.º 5 do art. 136.º do CPPT deve invocar os factos de que deriva a obrigação de retenção ou repercussão do imposto.

IV – Não beneficia da presunção a que alude o número anterior o requerente que se limita a invocar que estão em causa dívidas de IVA e a disposição legal que consagra essa presunção.

51. Levantamento do sigilo bancário – Intervenção do tribunal superior – Requisitos

No Ac. de 13/3/2014, P. 39/10.8BECBR-A, tratava-se de uma situação em que o juiz do tribunal de 1.ª instância solicitou a diversas instituições bancárias a entrega de documentos e a prestação de informações bancárias, designadamente extratos bancários e cópias de cheques, a requerimento da impugnante.

Na sequência da escusa dessas instituições, fundamentada no dever de sigilo a que estão obrigadas, o juiz remeteu ao TCA Norte uma certidão de diversas peças processuais extraída do processo de impugnação judicial, pedindo a resolução do incidente nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 135.º do Código de Processo Penal (CPP).

O TCA Norte decidiu levantar o sigilo bancário, assim sumariando:

I – Tendo-se decidido, no tribunal a quo, pela legitimidade e pela justificação das recusas das identificadas instituições bancárias, uma eventual quebra do sigilo bancário a decidir por este TCA Norte, a justificar a intervenção do tribunal superior no incidente de dispensa do segredo bancário, passaria pelo entendimento de que os elementos bancários, em causa, se mostrariam indispensáveis à descoberta material dos factos em questão na impugnação judicial deduzida, e nessa medida interessariam à realização da justiça, devendo sobrepor-se ao interesse particular dos clientes das instituições bancárias, tais como a reserva da vida privada bem como das relações de confiança que se estabelecem entre as entidades bancárias e os respetivos clientes, de acordo com o princípio da prevalência dos interesses preponderantes.

II – Considerando que, nos presentes autos de impugnação de liquidações de IVA, em que a fiscalização tributária concluiu que a maior parte da faturação se configurava como fictícia por não corresponder a efetivas operações comerciais e tendo a impugnante solicitado a remessa de extratos e de cheques bancários de que possa depreender-se, eventualmente, pela realidade dessas operações materiais, os elementos bancários em questão mostram-se indispensáveis à descoberta material dos factos, objeto da impugnação judicial, e nessa medida interessam à realização da justiça, devendo sobrepor-se aos interesses particulares acima assinalados.

III – E estabelecendo-se uma ponderação de interesses, entre os interesses públicos e privados, em presença, segundo critérios de proporcionalidade, decidindo-se no sentido da prevalência dos primeiros em detrimento dos segundos, e, em consequência, dever determinar-se uma quebra ou o levantamento do sigilo bancário.

52. Oposição – Notificação postal – Âmbito – Carta registada – Formalidade *ad probationem* – Ónus da prova – Registo informático – Princípio do inquisitório – Défice instrutório

No Ac. de 13/3/2014, P. 176/10.9BEAVR, estava em causa nos autos a prova pela administração tributária da notificação da liquidação, a fim de se determinar a exigibilidade da dívida exequenda, designadamente da suficiência para esse efeito dos registos informáticos da própria administração.

Decidiu o TCA Norte, com um voto de vencido, que tais registos não são suficientes, havendo que se proceder a mais diligências instrutórias para descoberta da verdade, assim sumariando:

I – De acordo com o art. 45.º, n.º 1, da LGT, “O direito de liquidar impostos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

II – Podem, assim, verificar-se as seguintes situações:

a) A liquidação é efetuada após decorrido o prazo de caducidade, sendo, por isso, ilegal por ofensa da referida norma, podendo o interessado impugnar judicialmente o ato de liquidação quando dele tomar conhecimento.

b) A liquidação é efetuada no prazo de caducidade, mas só notificada (notificação válida) após o decurso da-

quele prazo, caso em que sendo a liquidação ineficaz pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no art. 204.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.

c) A liquidação é efetuada no prazo de caducidade, mas não notificada ao contribuinte, caso em que, sendo a liquidação ineficaz, pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT.

III – Tendo o oponente invocado a falta de notificação da liquidação, efetuada no prazo de caducidade, mostrando-se verificada a ausência dessa notificação, nada impede, à partida, que o tribunal julgue procedente a oposição ao abrigo da alínea i) citada, uma vez que o tribunal não está sujeito às alegações das partes, no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (art. 664.º do CPC).

IV – É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efetuou a notificação de forma correta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

V – O “recibo de aceitação” e o “recibo de entrega” da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do art. 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios, são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

VI – Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou ad probationem, cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

VII – O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT), é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efetivamente realizado.

VIII – Com este pano de fundo, tal discussão apenas pode ter sentido útil na presença de tais elementos, de modo que, se o presente processo não exhibe qualquer matéria relacionada com o site dos CTT, consta dos autos todo o conjunto de elementos vertidos nas informações da Administração Tributária, os quais sustentam a alegação de que o devedor originário foi notificado em 14/7/2005, o que significa que tem de entender-se que a matéria relacionada com a sorte dos registos postais descritos nos autos e bem assim a correspondência entre a liquidação descrita e o correspondente registo não está suficientemente esclarecida quer em relação ao alcance que a decisão

recorrida lhe confere quer no que diz respeito à pertinência da crítica formulada pelo recorrente neste âmbito.

IX – Nestas condições, cabe concluir encontrar-se o julgamento da matéria de facto, inscrito na sentença, inquinado por défice instrutório, porquanto existe a possibilidade séria de a produção da prova em falta implicar o estabelecimento de outro, sobretudo, mais alargado cenário factual, capaz de, pela sua amplitude, esclarecer melhor todos os acontecimentos, com repercussão no sentido da decisão do mérito da causa e no âmbito dos poderes consignados nos arts. 13.º do CPPT e 99.º da LGT competência ao juiz realizar as diligências para apuramento da situação concreta e só após isso conhecer da oposição. Não o tendo feito, verifica-se insuficiência de instrução determinante de anulação da decisão tal como se prevê no art. 712.º do CPC (atual art. 662.º).

C – Tribunal Central Administrativo Sul (*)

53. IRS – Declaração apresentada conjuntamente por ambos os cônjuges – Liquidação – Notificação

No Ac. de 13/2/2014, P. 7179/13, apreciou-se um caso em que a declaração de IRS foi apresentada conjuntamente por ambos os cônjuges. Cada um dos elementos do casal tem domicílio fiscal próprio. Decidiu o TCA Sul sobre a eficácia da notificação da liquidação remetida para o domicílio fiscal de um deles, arguindo o outro que não recebeu qualquer notificação, nos seguintes termos, assim sumariados:

I – Em sede de IRS, e com vista à determinação do rendimento coletável, os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior, sendo que, no caso de contribuintes casados, em regra, deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges – cfr. arts. 57.º e 59.º do CIRS, ressalvando a lei a possibilidade de, em caso de

(*) Textos integrais dos acórdãos disponíveis em www.dgsi.pt/jtca.

separação de facto, cada um dos cônjuges poder apresentar uma única declaração dos seus próprios rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo.

II – Tendo a declaração de rendimentos respeitante ao IRS de 2010 sido entregue por ambos os cônjuges, conjuntamente, na situação de casados, com dois dependentes menores e tendo a consequente liquidação sido emitida, expedida e entregue, em Janeiro de 2012, tendo tal expedição, por via postal registada, sido endereçada para a morada correspondente, naquele período, ao domicílio fiscal do sujeito passivo A, tal notificação é eficaz relativamente a ambos os cônjuges.

54. Providências cautelares – Legitimidade – Efeito do recurso

No Ac. de 13/2/2014, P. 7329/14, tratava-se de uma situação em que a administração tributária ordenou a cativação do saldo da conta bancária de que o executado era titular em determinada entidade bancária. A entidade bancária interpôs junto do tribunal tributário de 1.ª instância providência cautelar para suspender aquela ordem, com fundamento na possibilidade de ser exposta a responsabilidade contraordenacional, nos termos dos arts. 74.º e 75.º e alínea g) do art. 210.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, e, ainda, incorrer, juntamente com os seus funcionários, no crime de infidelidade, previsto no art. 224.º do Código Penal.

O TCA Sul decidiu que a requerente não tinha legitimidade para intentar a providência cautelar, assim sumariando:

I – Tal como decorre do disposto no art. 143.º, n.º 2, do CPTA, os recursos interpostos de decisões respeitantes à adoção de providências cautelares, entendendo-se, como tal, todos os tipos de decisões que podem ser adotadas em processos cautelares, como sejam as que concedam ou deneguem providências cautelares, as que declarem a caducidade da providência decretada ou a sua alteração ou revogação, e ainda as que antecipem o julgamento da causa, têm efeito meramente devolutivo.

II – Sobre a legitimidade no processo judicial tributário (sem distinção entre legitimidade ativa e passiva) dispõe o n.º 4 do art. 9.º do CPPT, aí se estabelecendo que

têm legitimidade no processo judicial tributário, além da administração tributária, dos contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes nos contratos fiscais, quaisquer outras pessoas que provem ter interesse legalmente protegido, o Ministério Público e o Representante da Fazenda Pública.

III – No que respeita à legitimidade ativa (que não no procedimento, a que se reportam os n.ºs 1, 2 e 3 do art. 9.º do CPPT), há que lançar mão do disposto no art. 30.º, n.ºs 1, 2 e 3, do CPC, ex vi art. 2.º, alínea e), do CPPT: o autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar (por contraposição ao réu quando tem interesse direto em contradizer); o interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação, sendo que, na falta de indicação da lei em contrário, são titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação material controvertida, tal como ela é configurada pelo autor.

IV – Assim, carece de legitimidade para requerer a suspensão da ordem de cativação e penhora de saldos bancários, por alegadamente a execução fiscal estar suspensa, a entidade bancária relativamente a depósitos de um executado, seu cliente, pois, tal como a relação vem configurada, a ordem proferida no âmbito do processo executivo em causa não lesa direitos ou interesses legalmente protegidos daquela entidade, ora recorrente, enquanto depositária.

55. Reclamação de decisão do órgão de execução fiscal – Subida imediata da reclamação – Penhora de imóvel – Extinção da execução fiscal – Efeitos do recurso da sentença de oposição – Condenação da Fazenda Pública como litigante de má fé

No Ac. de 27/2/2014, P. 7361/14, estava em causa uma situação em que o Chefe do Serviço de Finanças, após a interposição do recurso da sentença que julgou procedente a oposição deduzida pelo executado e julgou extinta a instância executiva contra ele, ordenou a penhora de um imóvel do executado. O executado apresentou reclamação deste despacho, prevista no art. 276.º do CPPT, a qual foi julgada procedente pelo tribunal tributário de 1.ª instância que anulou o despacho e condenou a administração tributária como litigante de má fé. A Fa-

zenda Pública interpôs recurso desta sentença, tendo o TCA Sul decidido:

I – De acordo com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, para além dos casos em que estejam em causa as ilegalidades expressamente mencionadas no n.º 3 do art. 278.º, devem ter subida imediata as reclamações em que o diferimento da apreciação jurisdicional seja suscetível de provocar um prejuízo irreparável para os interessados, bem como em todos os casos em que a subida diferida tenha como consequência a perda da utilidade da reclamação.

II – A decisão de fazer subir imediatamente a reclamação com base na constatação de que, a não ser assim, a mesma perderia o seu efeito útil, é um juízo que merece acolhimento, tanto mais que, tal como a questão é colocada pelo reclamante, e como o tribunal a quo assinalou, o revertido pretende reagir contra o ato de penhora por ter sido efetuada com desconsideração da sentença que declarou extinta, em relação a si, a execução fiscal cuja dívida exequenda a penhora pretendia garantir.

III – Não se afigura legalmente possível que a Fazenda Pública, perante um recurso que não obsta à execução imediata da sentença de oposição, venha, posteriormente, e pela via da penhora, obter a suspensão da execução fiscal (e, em bom rigor, da própria sentença de oposição), quando, na sede própria – isto é, no recurso interposto da sentença de oposição –, não foram acautelados tais efeitos.

IV – O despacho reclamado, que ordenou a penhora no âmbito de um determinado processo de execução fiscal e apensos (e só deste processo), não se pode manter, por a isso obstar a possibilidade de execução imediata da sentença de oposição, decorrente do efeito meramente devolutivo atribuído ao recurso interposto da mesma (cfr. art. 286.º do CPPT).

V – O n.º 1 do art. 104.º da LGT estabelece uma sanção pecuniária com fundamento na litigância de má fé da administração tributária, o que mostra que, independentemente das questões doutrinárias que se possam colocar sobre a possibilidade de a Administração, sujeita ao princípio da legalidade, poder atuar com má fé em juízo, o legislador da LGT tomou a opção no sentido de fazer atuar tal mecanismo relativamente à administração tributária.

VI – A possibilidade de tal sanção por litigância de má fé depende de uma violação dolosa ou gravemente negligente (por aplicação do art. 456.º, n.º 2, do CPC, a que atualmente corresponde o art. 542.º, n.º 2), quer do princípio da boa fé – atuar em juízo contra o teor de informa-

ções vinculativas anteriormente prestadas aos interessados – quer do princípio da igualdade – o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas.

56. Manifestações de fortuna – Restituição do sinal em dobro – Administrador da massa insolvente

No Ac. de 27/2/2014, P. 7262/13, tratava-se de um caso em que a administração tributária procedeu à fixação do rendimento tributável do sujeito passivo por métodos indiretos ao abrigo do disposto nos arts. 87.º, n.º 1, alínea f) (depósito na conta bancária de um cheque de valor superior a € 100 000,00), e 89.º-A, ambos da LGT.

No acórdão, entre outras, tratou-se da questão de saber se a restituição do sinal em dobro constitui um “acréscimo patrimonial” [alínea f) do n.º 1 do art. 87.º da LGT] e se tendo o S.P. sido declarado insolvente, se impunha a notificação do administrador da insolvência no procedimento. Decidiu o TCA Sul:

I – Na eventualidade da tributação por métodos indiretos, prevista no art. 87.º, n.º 1, alínea f), da LGT, se os elementos coligidos nos autos não permitem afiançar da origem do montante de € 397 000,00, recebido pelos recorrentes, recai sobre o sujeito passivo o ónus da justificação da origem do acréscimo do património. Ónus que no caso não foi satisfeito.

II – Do ponto de vista das garantias de defesa do contribuinte, designadamente através da audição prévia, a intervenção do administrador da massa insolvente no quadro do procedimento de fixação da matéria coletável significaria, na prática, o claudicar das referidas garantias, dado que o mesmo, ao invés do que sucede com o contribuinte, nada pode, com propriedade, aduzir sobre a realidade probatória a instruir em sede do procedimento tributário em causa.

III – A tributação das indemnizações em sede de IRS depende da sua qualificação como “acréscimo patrimonial líquido”. Estando em causa, na tese dos recorrentes, a restituição do sinal em dobro daquele por si prestado, na qualidade de promitentes-compradores, no quadro de contratos-promessa que outorgaram, sempre se dirá que se trata de um acréscimo patrimonial líquido, porquanto, tal como decorre do disposto no art. 442.º, n.ºs 1 e 2, do Código

Civil, a restituição do sinal em dobro não corresponde a uma indemnização, mas antes à entrega de quantia fixada, desde o início da celebração do contrato-promessa, quer no clausulado, quer no seu regime jurídico.

D – Tribunais Arbitrais Tributários (*)

57. IVA – Determinação da competência em razão do valor; conceito de “atividade económica” para efeitos do IVA

No processo n.º 126/2013-T, cuja decisão data de 27/1/2014, o Tribunal Arbitral foi chamado a pronunciar-se sobre a exceção de incompetência em razão do valor e, em sede de impugnação, sobre a delimitação do conceito de “atividade económica” relevante para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

A Autoridade Tributária e Aduaneira – requerida nos autos – alegou, em sede de resposta, que o objeto do pedido de pronúncia arbitral deveria ser reduzido às liquidações de um dos períodos indicados pelo requerente, com o consequente ajustamento do valor do pedido, que assim ficaria abaixo da alçada do TCA.

Nesse caso, e na opinião da requerida, a alteração da utilidade económica do pedido determinaria a incompetência do tribunal coletivo para apreciar e decidir o pedido de pronúncia arbitral, por força do disposto no art. 5.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

Em causa, nos autos, estaria então o momento relevante para o efeito de determinação do valor da utilidade económica do pedido de pronúncia arbitral, que determina a constituição do tribunal arbitral como coletivo ou singular.

No que respeita a esta primeira questão, o Tribunal Arbitral começou por «notar que o art. 5.º do

RJAT determina que: “Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com intervenção do coletivo de três árbitros” (n.º 1), sendo que “funcionam com árbitro singular quando: a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro” (n.º 2) e “funcionam com intervenção do coletivo de três árbitros quando: a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia”».

Em face do disposto no normativo legal em apreço, o Tribunal Arbitral entendeu que para além da opção do sujeito passivo por designação de árbitro, que não relevava no caso dos autos, “o critério para fixação da composição do tribunal arbitral é estritamente o valor do pedido de pronúncia, consoante ultrapasse ou não duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo”.

Assim, estando em causa “um critério puramente formal”, o mesmo deveria ser aferido “simplesmente pela indicação do valor do pedido constante do requerimento do pedido de pronúncia arbitral [cfr. alínea e) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT], o que bem se compreende já que, na ausência de opção pela designação de árbitro pelo sujeito passivo, a respetiva designação cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (art. 6.º do RJAT) que não cuida da matéria de cada processo em concreto”.

Tudo assente, o Tribunal Arbitral coletivo julgou-se competente para a apreciar a questão de mérito em causa nos autos, que se prendia, essencialmente, com a qualificação da atividade exercida pela requerente como uma “atividade económica” relevante para efeitos do IVA. Em caso de resposta afirmativa, colocar-se-ia, ainda, a questão da qualificação da atividade da requerente como uma «“prestação de serviços efetuada a título oneroso”, tendo em consideração o direito da União Europeia, a respetiva transposição a nível interno e a interpretação judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia».

No caso dos autos, a requerente era uma em-

(*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em www.caad.org.pt.

presa pública municipal, constituída sob a forma de sociedade anónima, que tem como objeto social “a exploração, administração e gestão social, patrimonial e financeira dos imóveis e equipamentos afetos à habitação social, à educação e ao desporto, próprios ou pertencentes ao Município (...), a promoção e gestão de programas e concursos destinados à habitação jovem, específicos e adequados aos diversos graus de autonomia e progressão dos jovens residentes no concelho (...), assim como o desenvolvimento e aprofundamento das políticas sociais de habitação”.

No exercício da sua atividade, a requerente celebrava anualmente com a câmara municipal contratos-programa, no âmbito dos quais lhe eram conferidos poderes de administração e de gestão do parque habitacional dessa mesma câmara municipal. Ao abrigo dos referidos contratos-programa, a requerente realizava obras de conservação, manutenção e requalificação do parque habitacional municipal, com o apoio financeiro da câmara municipal.

Neste âmbito, a cooperação técnica e financeira por parte da câmara municipal materializava-se no pagamento de uma “contrapartida remuneratória” à requerente, liquidada mediante a apresentação de faturas e outros documentos comprovativos da execução dos trabalhos realizados.

Da factualidade carregada para o processo ficou ainda assente nos autos que a atividade desenvolvida pela requerente não lhe permitia obter receitas com carácter de permanência, “uma vez que os únicos rendimentos com carácter de permanência que esta obtém provêm do financiamento da Câmara Municipal (...) e se destinam, em exclusivo, a cobrir os custos da sua atividade”.

Em face da factualidade dada como provada, o Tribunal Arbitral concluiu que da atividade desenvolvida pela requerente não resultava “qualquer objetivo empresarial ou finalidade comercial, caracterizada nomeadamente por uma preocupação de rentabilização dos seus recursos”.

Com efeito, tendo em atenção o disposto no “art. 9.º, n.º 1 [anterior art. 4.º], da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (de ora em diante abreviadamente de-

signada por Diretiva do IVA), na versão consolidada de 2013/8/15”, que considera “sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade”; assim como o n.º 2 do mesmo normativo legal que define “atividades económicas” como “qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas, nomeadamente, as operações relativas à exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”, o Tribunal Arbitral concluiu que a requerente não prosseguia uma atividade económica relevante para efeito do IVA.

O tribunal fundamentou, ainda, a sua posição no facto de o “conceito de «exploração» [se referir], em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, porém exig[ir] que tais operações visem retirar do bem em questão receitas com carácter de permanência” (1). Mais referindo que a “jurisprudência do TJUE tem vindo a salientar que, embora o art. 9.º da Diretiva do IVA confira um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por esta disposição as atividades que tenham um carácter económico” (2).

Referiu, ainda, o mesmo tribunal, que, em conformidade com o decidido pelo TJUE no caso *SPÖ Landesorganisation Kärnten/Finanzamt Klagenfurt* (proc. C-267/08), «as atividades a que se refere este artigo podem ser acertadamente consideradas “atividades económicas”, fazendo da pessoa que as desenvolve um “sujeito passivo”, apenas quando se destinam a obter receitas de forma contínua».

Consequentemente, “se uma atividade só ocasionalmente produzir receitas ou nem sequer pro-

(1) Cf. Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) *Van Tiem*, de 4/12/1990, proc. C-186/89, *Colect.*, p. I-4363, n.º 18; *EDM*, de 29/4/2004, proc. C-77/01, *Colect.*, p. I-4295, n.º 48.

(2) Cf. Acórdãos do TJUE *T-Mobile Áustria e o.*, proc. C-284/04, *Colect.*, p. I-5189, n.º 34; *Hutchison 3G e o.*, proc. C-369/04, *Colect.*, p. I-5247, n.º 28; *Van Tiem e o.*, proc. C-186/89, *Colect.*, p. I-4363, n.º 17; e *Régie Dauphinoise*, proc. C-306/94, *Colect.*, p. I-3695, n.º 17.

duzir receitas, a pessoa que a desenvolve não é qualificada de «sujeito passivo» com direito a deduzir o imposto pago a montante” (3). E esse “conceito de receitas deve ser entendido no sentido de uma remuneração recebida como contrapartida da atividade exercida (neste sentido, acórdão de 20 de Junho de 2013, *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, C-219/12, n.º 23*)”.

Tudo assente, o Tribunal Arbitral julgou o pedido improcedente por considerar que, no caso dos autos, estava “perante operações que não decorrem do exercício de uma atividade económica na aceção do art. 9.º da Diretiva do IVA e, conseqüentemente, não conferem ao requerente a qualidade de sujeito passivo de IVA”.

58. IVA – Competência material do tribunal arbitral para apreciar a legalidade de um ato de liquidação de coima

Na decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 111/2013-T, de 2/2/2014, o Tribunal Arbitral pronunciou-se sobre a determinação da respetiva competência material para apreciar a legalidade de um ato de liquidação de uma coima.

Ao abrigo do “princípio da competência”, começou por referir que “a determinação do âmbito de competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento (oficioso) precede o de qualquer outra matéria, podendo a infração das regras de competência material ser suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final [cfr. arts. 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão do art. 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e), do RJAT]”.

Mais referiu que o «âmbito da jurisdição arbitral tributária, gizada como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, está delimitado pelo disposto no mencionado art. 2.º do RJAT, sob a epígrafe “Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável”», e que a «referida nor-

ma enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, competindo a estes tribunais a apreciação (apenas) das seguintes pretensões: “a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”» (4).

Assim, atentos na disciplina prevista no normativo legal acima referido, o Tribunal Arbitral concluiu que o elenco de matérias que podem ser submetidas a apreciação dos tribunais arbitrais previsto no art. 2.º, n.º 1, do RJAT é um elenco fechado e que “o regime das infrações fiscais e a matéria contraordenacional tributária estão omissos no elenco fechado de matérias passíveis de apreciação pelos tribunais arbitrais, tendo o legislador visivelmente privilegiado a sua vocação (destes tribunais arbitrais) para o julgamento de causas que nos tribunais administrativos e fiscais revestem a forma processual de impugnação judicial [cfr. arts. 101.º, alínea a), da LGT e 97, n.º 1, alíneas a) a f), do CPPT], e nem mesmo todas essas como se extrai da exclusão da Portaria (de vinculação) n.º 112-A/2011, de 22/3, em particular do seu art. 2.º. Saliencia-se que a própria previsão inicial constante da Lei de Autorização Legislativa referente à ação para o reconhecimento de um direito não chegou a ter consagração expressa no RJAT, de pendor mais restritivo”.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral julgou “procedente a exceção de incompetência quanto à pretensão de apreciação da ilegalidade da decisão de aplicação da coima, absolvendo da instância a requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira) quanto a tal pretensão”.

59. IRC – Tributações autónomas

No processo n.º 209/2013-T, cuja decisão data de 24/2/2014, o Tribunal Arbitral foi chamado a pro-

(3) Cf. Acórdãos do TJUE *Van Tiem, cit.*, n.º 18; *EDM, cit.*, n.º 48; e *T-Mobile Áustria, cit.*, n.º 34.

(4) No mesmo sentido, cfr., entre outras, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 48/2012-T, de 6/7/2012.

nunciar-se sobre a questão da dedutibilidade das tributações autónomas, para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC.

Na opinião das requerentes, a tributação autónoma configuraria um imposto indireto de natureza especial, distinto do IRC, uma vez que apenas incidiria sobre determinadas despesas e, como tal, deveria ser considerado como encargo dedutível para efeito de apuramento do lucro tributável.

Em abono da sua tese, as requerentes alegaram que a “tributação é autónoma justamente porque se abstém de considerações sobre o resultado fiscal do sujeito passivo (lucro tributável ou prejuízo fiscal) e do respetivo quantitativo” e que, ao “contrário do que sucede com os impostos sobre o rendimento, a tributação autónoma não assenta na capacidade contributiva”.

Na opinião das requerentes, a “tributação autónoma incide sobre atos isoladamente considerados que se traduzem na realização de despesas, sendo que cada uma destas (despesas) configura um facto tributável”.

Mais alegaram os requerentes que a “tributação autónoma é despojada de quaisquer elementos de pessoalização do imposto sobre o rendimento” e “não se confunde com o IRC, sendo indiferente que com este partilhe a sua liquidação e pagamento”.

Os requerentes defenderam, ainda, que a tributação autónoma representaria uma penalização de determinados encargos incorridos pela empresa, “sobre os quais recai a suspeita de que seriam usados ou teriam alguma componente remuneratória”.

Assim sendo, na opinião das requerentes, a «tributação autónoma não é «IRC», não se trata de imposto sobre o rendimento, mas sim sobre a despesa», um “imposto indireto” que, à semelhança do IVA (quando não for dedutível), do imposto do selo e dos impostos especiais sobre o consumo, «não podia deixar de ser considerado dedutível para efeitos de IRC, uma vez que “consubstancia um encargo efetivamente suportado pelo sujeito passivo (tal como, aliás, os encargos sobre que incide)”».

Por último, as requerentes referiram que «a tributação autónoma não está incluída no elenco de encargos não dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável de IRC previsto na alínea a) do

n.º 1 art. 45.º do mesmo Código, porquanto este apenas impede a dedução do “IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”».

Em sentido oposto, a Autoridade Tributária e Aduaneira, requerida nos autos, defendeu que a “razão de ser das tributações autónomas contende, por um lado, com um incentivo aos contribuintes de reduzirem ao máximo as suas despesas, e, por outro, com o propósito de desincentivar o recurso a certo tipo de despesas que são propiciadoras de pagamentos camuflados, e, em última análise, reaver algum imposto que, de outra forma, não seria arrecadado”.

Mais referiu a requerida que, “sendo este o objetivo da tributação autónoma – de reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução dos custos sobre os quais incide, para além do combate à evasão fiscal –, não poderá ser a mesma, através da dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício, a constituir fator de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador”.

Chamado a decidir, o Tribunal Arbitral começou por referir que a resolução da questão central em apreço nos autos reside na interpretação do «art. 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, que diz que: “Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”».

De seguida, alertou para o facto de que quando se fala em tributações autónomas é conveniente, desde logo, ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares que, conceitualmente, se podem reconduzir a um de três tipos, a saber: (i) tributação autónoma de determinados rendimentos (por exemplo, n.ºs 3, 5 e 6 do CIRS); (ii) tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (por exemplo, n.ºs 3 e 4 do art. 88.º do CIRC); e (iii) tributação autónoma de despesas não dedutíveis (por exemplo, n.ºs 1 e 2 do art. 88.º do CIRC). Em causa nos autos em apreço estaria, na opinião do tribunal, o segundo tipo: “tributação autónoma de despesas não dedutíveis”. Assim, na situação em análise estarão sempre em causa despesas deduti-

veis, em que, como tal, se terá de assumir como verificado o critério geral do art. 23.º, n.º 1, do CIRC, ou seja, da indispensabilidade das mesmas “para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”.

Assim sendo, para o Tribunal Arbitral, as despesas em causa não serão «“consumo”, mas “produção”, razão pela qual, de resto, o IVA que sobre a correspondente operação incida será deduzido ou reembolsado ao seu autor, e não suportado por este»». Concluindo que a “tributação autónoma não se apresentará como um imposto indireto, no sentido de incidir sobre o consumo”.

O Tribunal Arbitral refutou ainda o carácter sancionatório das tributações autónomas defendido pelas requerentes, sustentando que “se as tributações autónomas penalizam, efetivamente, os respetivos sujeitos passivos, fazem-no, grosso modo, no mesmo sentido em que qualquer tributo, enquanto encargo patrimonial, penaliza quem o suporta, e, especificamente, no mesmo sentido em que os impostos com componente parafiscal penalizam quem por eles é tributado”.

De seguida, o Tribunal Arbitral considerou que o entendimento sustentado pelas requerentes, que assenta, essencialmente, “na jurisprudência formada ao longo dos últimos anos, relativamente à constitucionalidade da norma do art. 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5/12, na parte em que fez retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração do art. 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no art. 1.º-A do aludido diploma legal, e que culminou com a respetiva declaração de inconstitucionalidade, operada no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, de 19/12/2012”, parte de um erro de interpretação, uma vez que essa jurisprudência “não se debruçou diretamente sobre a natureza jurídico-tributária das tributações autónomas em questão, mas incidiu especificamente sobre a questão da determinação da natureza do respetivo facto impositivo-tributário”.

Assim sendo, caberia ao Tribunal Arbitral distinguir entre “o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição” e “o título a que tal imposição é devida, no fundo, a causa da obrigação de imposto”, tendo concluído que, “no caso das tribu-

tações autónomas em sede de IRC, essa causa, o título a que o imposto é exigido, será, ainda, o IRC. Neste sentido, dever-se-ia igualmente concluir que o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC”. Ou seja, “desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas, por completo, de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC”.

Em conformidade com o exposto, entendeu ainda o Tribunal Arbitral que, “embora se possa aceitar que o facto tributário impositivo é cada uma das singulares despesas legalmente tipificadas, o certo é que não são estas, *qua tale*, o objeto final da tributação, a realidade que se pretende gravar com o imposto. Se assim fosse, seriam, obviamente taxadas todas as despesas realizadas por todos os sujeitos, e não apenas por alguns deles. [e] De facto, não só apenas as despesas realizadas por sujeitos passivos de IRC é que estão sujeitas à imposição de tributação autónoma em tal quadro, como tais despesas apenas o estarão se aqueles sujeitos as elegerem como despesas dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto”.

O Tribunal Arbitral chamou ainda a atenção para o facto de se dever «ter em conta que a norma do art. 45.º do CIRC [se situa] num contexto de ampla discricionariedade legislativa. Ou seja, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora. Daí que não se possa dizer que esteja vedado ao legislador, pela “natureza” das tributações autónomas, excluía dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais».

Mais sustentou o tribunal “que nenhum óbice de princípio existe a que o legislador isole determinado tipo de rendimentos e os grave taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos no n.º 4 do atual CIRC. De igual modo, nenhum óbice de princípio existe a que o imposto em questão seja devido, liquidado e pago, não em função de um período (mais ou menos longo) de tributação, mas por força da ocorrência de factos instantâneos, como ocorre já, por exemplo,

nos casos de retenção na fonte com carácter definitivo (cfr. art. 94.º, n.º 3, do CIRC)”.
 Em conclusão, o Tribunal Arbitral defendeu que as “tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas”, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis”. E que este “carácter antiabuso das tributações autónomas será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva”.

Assim sendo, «as tributações autónomas em análise terão então subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular). Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, como faz no art. 65.º, n.º 1, do CIRC), optou por consagrar o regime atualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC».

Concluindo que «esta presunção de “empresarialidade parcial” deverá, em coerência, “considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão decorrente do art. 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária”.

Assim, e em suma, “as tributações autónomas cujo encargo pretendem as requerentes ver subtraídas ao seu lucro tributável poderão ser encaradas como uma espécie de norma antiabuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas, a saber: a) não deduzir a despesa;

b) deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa; [ou] c) provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma”.

O Tribunal Arbitral considerou, ainda, que “o reconhecimento desta natureza presuntiva será, para além de tudo o mais, uma salvaguarda da sua constitucionalidade, na medida em que estará garantida a possibilidade da respetiva dedução integral pelo contribuinte, ou a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, em cada caso, infirmada”.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decidiu “que as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime, e são devidas a título, deste imposto, e, como tal, estão abrangidas pela disposição da alínea a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, não constituirão as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, devendo, em consequência, improceder a presente ação arbitral”.

A jurisprudência arbitral firmada do aresto em apreço foi posteriormente seguida no processo n.º 187/2013, de 3/3/2014.

DULCE NETO

(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE

(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (*)

(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

(*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.