SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01682/11.3BELRS	23 de outubro de 2019	Neves Leitão

DESCRITORES

Autoliquidação > Tributação autonoma > Despesas de representação > Veículo ligeiro > Aplicação da lei no tempo

SUMÁRIO

I - Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC

II - A taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo

III - Não pode a lei agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efectuadas aquando da sua entrada em vigor, incorrendo a norma do artigo 5.º, nº 1, da Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro, ao determinar a retroacção de efeitos a 1 de Janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, nº 3, do CIRC, em inconstitucionalidade por violação da proibição imposta no artigo 103.º, nº 3, da Constituição.

TEXTO INTEGRAL

1.RELATÓRIO

1.1. A **Fazenda Pública** interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença proferida no Tribunal Tributário de Lisboa em 19 setembro 2017, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., SGPS, SA contra a decisão de indeferimento parcial de reclamação graciosa tendo por objecto autoliquidação de IRC (exercício de 2008) e determinou a anulação parcial da liquidação, na parte em que foi aplicada às tributações autónomas taxa superior a 5% quanto aos encargos suportados

em data anterior a 6 dezembro 2018

Apresentou alegações que sintetizou com a formulação das seguintes conclusões:
A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito atinentes, em prejuízo da apelante, porquanto:
1°. Estabelece o artigo 8.º n.º 9 do CIRC, na redacção dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que "O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação".
2°. Ora, resulta pois que o facto gerador do imposto ocorre no último dia do mês de Dezembro do ano a que o imposto respeita, apesar do rendimento ser gerado continuamente ao longo do exercício. Constitui o dia 31 de Dezembro o momento em que se considera encerrado o ano económico, data à qual se deve reportar o resultado do exercício.
3°. Tal deve-se ao facto do IRC ser um imposto de obrigação continuada ou de formação sucessiva, portanto, composto por uma pluralidade de factos com relevância fiscal que se consolidam no último dia do exercício, e não de "carácter instantâneo".
4°. Acresce ainda, o Tribunal Constitucional, em plenário, firmou o entendimento segundo o qual legislador da revisão constitucional de 1997, que introduziu a actual redacção do artigo 103.º, n.º 3, apenas pretendeu consagrar a proibição da retroactividade autêntica, ou própria, da lei fiscal, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto (acórdão n.º 399/2010).
5°. Acresce que, a lei n.º 64/2008, de 05/12 não é inconstitucional uma vez que no Ac. do Tribunal Constitucional com o n.º 18/2011, de 12/01 se pronunciou pela sua constitucionalidade, pelo que se acompanha na íntegra a fundamentação do Ac. supra, para o qual remetemos.
6º. Assim, não tendo sido decretada a inconstitucionalidade da lei, não se vislumbra quaisquer motivos para que a Autoridade Tributária a não aplique, até porque as taxas de tributação autónoma são evidenciadas na Mod. 22, aos encargos suportados, sendo que os mesmos são declarados no final do ano, não sendo, também, por este motivo inconstitucional.
7°. Pelo exposto, respeitoso tribunal a quo, incorre em errónea interpretação e aplicação do direito, em clara e manifesta violação da lei n.º 64/2008, de 05/12, designadamente no seu art.º 5.º que altera as taxas de tributação autónoma dos art.s 81.º e 96.º do CIRC.
6º. Destarte, a quanto alegado se deixa reiterado, não fez o tribunal de primeira instância uma adequada e correcta aplicação da lei e do direito, com clara repercussão negativa na posição processual e na esfera jurídica da Fazenda Pública.
7°. Por conseguinte, salvo o devido respeito, que muito é, o Tribunal a quo, lavrou em erro de interpretação e aplicação do direito, violando o direito aplicável, no caso, errada interpretação da Lei n.º 64/2008, de 05/12, designadamente no seu art.º 5.º que altera as taxas de tributação autónoma dos art.ºs 81.º e 96.º do CIRC.

1.2. B....., SA (sucessora jurídica de A....., SGPS, SA) apresentou contra-alegações que sintetizou com a formulação das seguintes conclusões:
1 - Vem a Impugnada, ora Recorrente, apresentar as suas conclusões com o fundamento de que a

aplicação do direito foi interpretada de forma errada pela Douta Sentença.

2 - Sustenta a sua alegação no facto de que de acordo com o n.º 9 do artigo 8.º do Código de IRC "o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período da tributação."

3 - Cita o Acórdão n.º 399/2010, referindo que o Tribunal Constitucional em plenário firmou o entendimento segundo o qual o legislador da revisão constitucional de 1997, que introduziu a actual redação do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, apenas pretendeu consagrar a proibição da retroactividade autêntica.

4 - Fundamenta ainda a sua posição, por entender que a Lei 64/2008, de 05/12 não é inconstitucional uma vez que no Ac. do Tribunal Constitucional com o n.º 18/2011, de 12/01 este se pronunciou pela sua constitucionalidade.

5 - Salvo o devido respeito, a Recorrente não tem qualquer razão, e a Douta Sentença proferida não merece censura, pelo que se deverá manter.

6 - A própria Recorrente admite que o disposto no n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC, apenas poderá ser entendido por referência a factos tributários com uma natureza reiterada e permanente, o que não é o caso dos autos.

7 - A Recorrente, limitou-se a invocar o disposto no artigo 8.º do Código do IRC sem atender ao momento da verificação do facto tributário e sem se dar conta que não estamos perante um imposto sobre o rendimento, mas na presença de uma figura absolutamente distinta que é a tributação autónoma, sendo que os factos sujeitos a tributação autónoma são diferentes dos que se encontram sujeitos a IRC stricto sensu.

8 - Logo à partida, e, contrariamente ao alegado pela Recorrente, decorre do disposto no artigo do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 12.º da Lei Geral Tributária o Princípio da não retroactividade da lei fiscal.

9 - E, mesmo adoptando o entendimento defendido pela Recorrente, de que o artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa apenas pretendeu consagrar a proibição da retroactividade autêntica, ou própria, da lei fiscal, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto, a situação dos autos não é idêntica à tratada no Acórdão 399/2010 do Tribunal Constitucional (cfr. a título de exemplo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2013, www.dgsi.pt)

10 - É que, no caso dos autos não está em causa imposto sobre o rendimento (como sucedia no citado Acórdão 399/2010), mas sim tributação autónoma sobre a despesa.

11 - No caso da tributação autónoma em que o facto tributário se reveste de um carácter instantâneo, a sua periodização é irrelevante, atendendo a que, neste caso, o imposto será apurado por referência ao montante de cada despesa.

12 - O facto tributário resulta da realização de cada uma das despesas previstas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º do Código de IRC, por parte do sujeito passivo.

13 - O facto tributário apresenta um carácter instantâneo, correndo - e esgotando-se no momento da realização da respectiva despesa sujeita a tributação.
14 - O montante do imposto deve ser determinado por referência ao momento da ocorrência do respectivo facto tributário, ou seja, por aplicação ao montante das despesas da taxa de imposto vigente no momento em que esta é suportada.
15 - Por último, importa reafirmar toda a jurisprudência emanada pelo Tribunal Constitucional e pelo Supremo Tribunal Administrativo, a qual, como decorre da Douta Sentença a quo, é actualmente unânime e pacífica em numerosos acórdãos decidindo no sentido da inaplicabilidade das (novas) taxas de tributação autónoma previstas no artigo 81.º, nºs 3 e 4 do CIRS, na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 64/2008 de 5 de Dezembro, às despesas a elas sujeitas antes de 6 de Dezembro de 2008, por inconstitucionalidade material - violação do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República (proibição de leis fiscais retroactivas) do artigo 5.º daquela Lei (que determinou a aplicação de tais novas taxas desde o dia 1 de Janeiro de 2008).
16 - Apura-se, assim, que a douta sentença recorrida não merece qualquer censura, pelo que a mesma deverá ser confirmada e, assim também a anulação parcial da liquidação, na parte em que foi aplicada taxa superior a 5% às tributações autónomas, identificadas pela Impugnante aqui Recorrida, quanto aos encargos suportados em data anterior a 06/12/2008.

1.3.3. Por acórdão proferido em 7 junho 2018 o Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do objecto do recurso, atribuindo a competência ao Supremo Tribunal Administrativo-Secção de Contencioso Tributário (processo físico fls.128/137)

1.4. Após distribuição no processo no Supremo Tribunal Administrativo o Ministério Público emitiu parecer no sentido do improvimento do recurso (processo físico fls.146/147)

1.5.Cumpre decidir em conferência, com dispensa de vistos aos juízes-adjuntos (art. 92º nº 1 CPTA/ art. 2º al. c) CPPT)

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. **DE FACTO**

A sentença recorrida julgou provados os seguintes factos:
a) Em 27/05/2009, a Impugnante A..... - SGPS SA, entregou, via internet, a Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC do Grupo de RETGS, de que era a sociedade dominante, referente ao exercício de 2008, a que coube a identificação n.º 3255-C3676-12 - Declaração junta como doc. n.º 2, junto ao procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.
b) A Declaração, identificada na alínea antecedente, deu origem à liquidação n.º 20092510388410, emitida a 05/08/2009 – liquidação, junta como doc. n.º 1, junta ao procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

c) Na Declaração de Rendimentos do Grupo, respeitante ao exercício de 2008, id. nas alíneas antecedentes, foi inscrito no Campo 365 do Quadro 10, valor global de €44.307,78, dos quais € 39.144,73 correspondem à tributação autónoma incidente sobre os encargos previstos no n.º 3 do artigo 81.º do CIRC - campo 365, do quadro 10, da citada Declaração de IRC, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

d) Contudo, na perspectiva da Impugnante, na tributação autónoma incidente sobre os encargos previstos no n.º 3, do artigo 81.º do CIRC e, referente ao período compreendido entre 01/01/2008 e 05/12/2008, deveria ser aplicada a taxa de 5%, o que totaliza imposto a entregar no valor global de € 16.558,34 (dezasseis mil, quinhentos e cinquenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos), naquele período, pois que, a taxa de 10% é aplicável apenas às tributações autónomas, ocorridas no período compreendido entre 05/12/2008 e 31/12/2008 - leitura da douta petição inicial.

e) O objecto da presente impugnação é a tributação autónoma, à taxa de 10%, por encargos suportados pela Impugnante com viaturas ligeiras de passageiros e mistas, e com despesas de representação, de acordo com o disposto no artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do CIRC, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 64/2008 de 5 de Dezembro, no período compreendido entre 01/01/2008 a 05/12/2008 - leitura da douta petição de Impugnação.

2.2. DE DIREITO

2.2.1. QUESTÃO DECIDENDA:

Questão decidenda: inconstitucionalidade da norma constante do art. 5º nº 1 Lei nº 64/2008, 15 dezembro (diploma que alterou o art. 81 nº 3 al. a) CIRC, agravando de 5% para 10% a taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas) que retroagiu a produção de efeitos a 1 janeiro 2008, por violação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal (art. 103º nº 3 CRP)

2.2.2. APRECIAÇÃO JURÍDICA

2.2.2.1.A questão foi apreciada e decidida sem divergência em jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, designadamente destilada nos acórdãos 6.07.2011 processo nº 281/11, 14.06.2012 processo nº 757/11, 14.02.2013 (processo nº 1375/12), 17.04.2013 (processo nº 166/13), 22.01.2014 (processo nº 1714/13) e 21.01.2015 (processo nº 470/14)

Em consequência, cumprindo os objectivos de:

- interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º nº 3 CCivil);
- tutela jurisdicional efectiva em prazo razoável (art. 20º nº 4 CPRP; art. 96º nº 1 CPPT);

a fundamentação do presente acórdão acolhe por remissão a fundamentação sólida e convincente do acórdão 21.01.2015 processo nº 470/14 cujo sumário se transcreve nos segmentos pertinentes (art. 663º nº 5 CPC/art. 281º CPPT):

I - Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num

momento posterior e conjuntamente com o IRC.

II - A taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo

III - Não pode a lei agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efectuadas aquando da sua entrada em vigor, incorrendo a norma do artigo 5.º, nº 1, da Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro, ao determinar a retroacção de efeitos a 1 de Janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, nº 3, do CIRC, em inconstitucionalidade por violação da proibição imposta no artigo 103.º, nº 3, da Constituição.

Noutra linha jurisprudencial o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional nº 617/2012, 19 dezembro 2012 emitiu pronúncia no sentido de julgar inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal

Esta jurisprudência foi consolidada nos acórdãos nº 85/2013, 5 fevereiro 2013 (Plenário) e 171/2017, 5 abril 2017

2.2.2.2. No caso concreto os **juros indemnizatórios**, abstractamente devidos em consequência da prática de acto tributário baseado em norma declarada inconstitucional, não devem ser atribuídos ao sujeito passivo, porque a alteração introduzida no art. 43º nº 1 LGT, com aditamento da alínea d) pela Lei nº 9/2019, 1 fevereiro (São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias (…)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respectiva devolução) apesar da natureza retroactiva, apenas se aplica aos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 janeiro 2011 (arts.1º e 3º Lei nº 9/2019,1 fevereiro)

3.DECISÃO

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e, em consequência, em confirmar na ordem jurídica a sentença recorrida

Custas pela recorrente

Lisboa, 23 de Outubro de 2019. - José Manuel de Carvalho Neves Leitão (relator) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão.

Fonte: http://www.dgsi.pt