

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.45º-A - Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis
- Assunto: Aplicação no tempo da alínea d) do n.º 4
- Processo: 22343, com despacho de 2021-12-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A questão objeto do presente pedido, prende-se com a aplicação no tempo da alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º-A do Código do IRC (CIRC), a qual foi aditada pela Lei n.º 72/2018, de 31 de dezembro (Lei do OE 2019).

Está em causa um goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais a uma entidade com a qual existiam relações especiais nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, ao qual era aplicável o regime previsto no n.º 1 do art.º 45.º-A do CIRC, que permitia (na redação em vigor à data da aquisição) que o custo de aquisição do goodwill fosse considerado como gasto fiscal, em partes iguais, durante vinte períodos de tributação.

Pretende a requerente confirmar se pode continuar a aplicar o referido regime, uma vez que o goodwill foi adquirido previamente à entrada em vigor da alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º-A do CIRC.

Importa ressaltar, e porque tal é relevante para resolver a questão da aplicação no tempo da alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º-A do CIRC, que o regime constante do n.º 1 desse artigo não constitui um benefício fiscal.

A alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º-A do CIRC entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2019 e passou a prever que o disposto no n.º 1 não é aplicável aos ativos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, verificando-se não existir qualquer disposição transitória através da qual se preveja uma solução específica sobre o âmbito de aplicação temporal daquela norma.

O n.º 1 do art.º 12.º da Lei Geral Tributária (LGT), em conformidade com o n.º 3 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), impõe a aplicação das normas tributárias a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos.

A proibição de retroatividade, consagrada no n.º 3 do art.º 103.º da CRP, segundo tem sido entendimento maioritário do Tribunal Constitucional, apenas abrange a retroatividade autêntica, isto é, os casos de aplicação da lei nova a factos integralmente verificados ao abrigo da lei antiga, e que tenham produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa mesma lei.

No caso concreto, não obstante o goodwill ter sido adquirido em momento anterior à entrada em vigor da nova norma, os efeitos fiscais daquele facto continuam a produzir-se após a entrada em vigor da mesma, porquanto o custo de aquisição do goodwill pode ser considerado como gasto fiscal, em partes iguais, durante vinte períodos de

tributação.

Quanto a estes casos, o Tribunal Constitucional considera que a proibição de retroatividade depende de uma análise da intensidade da tutela das expectativas do contribuinte afetadas pela norma fiscal, ou seja, está em causa o princípio da proteção da confiança, decorrente do princípio da segurança jurídica e, em última instância, do princípio estruturante do Estado de Direito (n.º 1 do art.º 2.º da CRP).

Feita aquela análise, considera-se que a aplicação da alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º A do CIRC, a qual entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2019, a situações como a do caso concreto, não põe em causa o princípio da proteção da confiança dos contribuintes na atuação do Estado.

Acresce que, no IRC, o facto gerador do imposto renova-se anualmente, pelo que ao estarmos a aplicar a lei a factos tributários posteriores à sua entrada em vigor, não estamos a fazer uma aplicação retroativa da lei, pelo menos na forma agravada.

Se o legislador pretendesse afastar essa regra geral de aplicação temporal deveria ter salvaguardado a situação através de um regime transitório, afastando do âmbito da norma as aquisições efetuadas antes da sua entrada em vigor. Não o tendo feito, há que seguir a regra geral e aplicar a lei aos factos tributários que ocorram posteriormente. É o que decorre do art.º 12.º da LGT, visto estarmos perante uma norma tributária.

Assim, a alínea d) do n.º 4 do art.º 45.º-A do CIRC é aplicável ao caso concreto, pelo que, a partir de 2019, a requerente não pode considerar como gasto fiscal 1/20 do custo de aquisição do goodwill em causa.