

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 637/2015-T

Tema: IRC - Iniciativa para o Investimento e Emprego. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). IRC resultante de aplicação das taxas de tributação autónoma.

DECISÃO ARBITRAL

Partes

Requerente – A... SA, NIPC PT..., com sede em..., Apartado..., ...-...Setúbal.

Requerida – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

I. RELATÓRIO

- a) Em 15-10-2015, a Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral Colectivo (TAC).

O PEDIDO

- b) A Requerente, sociedade dominante de um grupo de empresas sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto (desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho) nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (CIRC), vem impugnar a decisão da Unidade de Grandes Contribuintes de 17.08.2015 que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduziu contra as autoliquidações de IRC relativas ao IRC de 2012 e 2013.

- c) Assaca ao acto impugnado a desconformidade com a lei (com a alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC e, bem assim, com o artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, do RFAI, criado pelo Orçamento Suplementar para 2009, artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, tendo sido prorrogado pelos Orçamentos do Estado para 2010, Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, para 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, para 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e para 2013, Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
- d) Na medida em que lhe nega a dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do incentivo fiscal estabelecido no âmbito do RFAI, dos montantes de 465 434,87 euros (2012) e de 393 716,05 euros (2013).
- e) E pela razão de que “colecta de IRC prevista no (em vigor até 2013) artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a colecta das tributações autónomas em IRC”.
- f) Invoca ainda que “... a declaração Modelo 22 do IRC e respectiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que o Grupo Fiscal aqui em causa deduza à colecta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22, ... o benefício fiscal de dedução à colecta de IRC, atribuído às sociedades integrantes do referido Grupo Fiscal”.
- g) Pelo que além de pedir que seja declarada desconforme com a lei a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (e da parte das autoliquidações de IRC relativo às taxas de tributação autónoma, dos exercícios de 2012 e 2013 do Grupo A...valores acima indicados) e suscita a condenação da AT na restituição dos valores indevidamente pagos e nos respectivos juros indemnizatórios, contados desde 01.09.2013 e de 01.09.2014, respectivamente.

DO TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO (TAC)

- h) O pedido de constituição do TAC foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, sendo tal aceitação notificada à AT no dia 23-10-2015.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foram designados árbitros os signatários desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 07-12-2015. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- j) Pelo que o TAC se encontra, desde 07-12-2015, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- k) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do TAC com data de 23-12-2015 que aqui se dá por reproduzida.
- l) Logo em 23-12-2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17.º-1 do RJAT. Respondeu em 01.02.2016 juntando o PA, composto por 2 ficheiros informatizados com a designação de PA e PA2 com 201 laudas numeradas de 2 a 203, contendo a reclamação graciosa apresentada pela Requerente e a decisão adoptada de indeferimento.
- m) Uma vez que a Requerente tinha indicado 3 testemunhas na parte final do pedido de pronúncia, o Tribunal, por despacho 03.02.2016, convidou-a a indicar se pretendia ouvi-las e, em caso afirmativo, indicar a matéria de facto a que haviam de responder. Mais foi convidada, caso não pretendesse produzir prova a prova testemunhal, a referir se preferia alegações orais ou escritas.
- n) Por requerimento de 08.02.2016 a Requerente veio prescindir de produção de prova testemunhal e bem assim de alegações orais ou escritas.
- o) Em 10.02.2016 foi a Requerida notificada para se pronunciar sobre se acompanhava a posição da Requerente no que tange a alegações. Por requerimento de 12.02.2016 a Requerida manifestou a anuência com a posição da Requerente.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- a) **Legitimidade, capacidade e representação** - As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) **Contraditório** - A AT foi notificada nos termos do inciso l). Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes. O TAC assegurou às partes a possibilidade de se pronunciarem sobre todas as questões de direito e de facto que se colocam neste processo (artigo 3.º n.º 3.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º-1-e) do RJAT).
- c) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral *é tempestivo* uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. Com efeito,
A Requerente foi notificada por ofício... com data de 18.08.2015 (folha nº 203 do PA), da decisão que lhe indeferiu a reclamação graciosa necessária que interpôs contra os actos de autoliquidação de IRC. Entregou no CAAD, em 15.10.2015, o pedido de pronúncia.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- d) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de empresas sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS): B...(B...), C... (C...); D... e E... .
- e) E suscita ao TAC que aprecie se o Grupo Fiscal tem ou não o direito de proceder à dedução, também à colecta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, do referido benefício fiscal ao investimento, concedido às empresas do grupo no âmbito do RFAI.

- f) Invoca que uma vez que o Grupo Fiscal tem um valor de RFAI por utilizar em 2012 e 2013 de pelo menos € 9.237.975,91 e € 10.123.364,91, respectivamente disponível para dedução à colecta das taxas de tributação autónoma em IRC,
- g) Pretende que as tributações autónomas no valor de € 465.434,87 (2012) em 2012 e de € 393.716,05 em 2013 sejam acomodadas ao funcionamento do benefício fiscal RFAI.
- h) Uma vez que o benefício fiscal RFAI tem a seguinte redacção à data dos factos: *“Aos sujeitos passivos de IRC, residentes em território português ou que aí possuam estabelecimento estável, quer exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial ... que efectuem ... investimentos considerados relevantes, são concedidos os seguintes benefícios fiscais: a) Dedução à colecta de IRC, e até à concorrência de 25% da mesma, ...”*,
- i) Fundamenta o seu raciocínio no facto da imensa maioria dos tribunais tributários e tribunais arbitrais entenderem “que as tributações autónomas são IRC, daí se retirando como consequência que se lhes aplicam normas dirigidas ao IRC como a referente à sua não consideração da colecta do IRC para o cômputo do lucro tributável em IRC (artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, em vigor até 2013)”,
- j) Fundamenta ainda o seu raciocínio numa decisão da Direcção de Serviços de IRC de 17.10.2013 - que junta ao processo - onde se afastam as deduções à colecta das tributações autónomas apenas no que respeita aos créditos de imposto por dupla tributação internacional.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- k) Contrapõe a Requerida que o Código do IRC não previu a possibilidade de se efectuarem as deduções previstas no n.º 2 do seu artigo 90.º ao montante devido a título de tributação autónoma.
- l) Aduz o que ocorre com o regime de transparência fiscal em que as deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC são imputadas aos sócios das sociedades, conforme n.º 5 do artigo 90.º do Código do IRC, sendo estas sociedades

- tributadas apenas em sede de tributações autónomas de IRC nos termos do artigo 12.º do Código do IRC.
- m) Acrescenta que deve ter-se em conta o propósito subjacente à existência das taxas de tributação autónoma, na medida em que visam reduzir a vantagem alcançada com a redução do lucro tributável e obstar à evasão fiscal que algumas despesas potenciam.
- n) Propugna no sentido de que o facto das “tributações autónomas” assumirem a natureza de IRC, “não implica que as mesmas estejam sujeitas a todo o bloco legal previsto no CIRC”, aduzindo que as taxas de tributação autónoma incidem sobre determinadas despesas e não sobre rendimentos.
- o) Concluindo que “...às tributações autónomas apenas são aplicáveis, em face das apontadas especificidades, as normas que no CIRC a elas se destinam”, nomeadamente o artigo 90.º do Código do IRC.
- p) Manifesta dissidência com a posição da Requerente quando invoca a decisão adoptada no processo CAAD 769/2014-T, que a propósito do benefício fiscal denominado “SIFIDE” considerou a sua dedutibilidade ao IRC resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma, alegando que aí estava em causa em causa um benefício cuja literalidade é diferente, porquanto a lei refere que ao “montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, até à sua concorrência”, ao passo que o RFAI refere que a dedução é agilizadada à “colecta de IRC”.
- q) E que além do mais, no caso do SIFIDE, o crédito que consubstancia o benefício fiscal só é dedutível se ocorrer autoliquidação de IRC (artigo 90.º do Código do IRC), com base na matéria colectável constante na declaração Modelo 22, mas não o será quando o lucro tributável for determinado por métodos indirectos (artigo 5.º alínea a) da norma que regula o SIFIDE).
- r) Insurge-se ainda quanto ao sentido da decisão adoptada no processo CAAD 769/2014-T - *que decidiu que as normas do artigo 90.º do Código do IRC são aplicáveis à liquidação do montante das tributações autónomas* – porque entende que se confundiu o conceito de “matéria colectável” a que se alude no n.º 1 do

- artigo 90.º do CIRC (na definição do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC) com o conceito de “base tributável”.
- s) No sentido de defender a não aplicação do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC ao caso deste processo, invoca o regime do n.º 12 do artigo 88.º do CIRC (aplicável aos sujeitos passivos isentos de IRC, total ou parcialmente), concluindo: “o montante eventualmente retido na fonte, no caso previsto no n.º 11 do artigo 88.º do CIRC, é deduzido à liquidação da tributação autónoma por aplicação do artigo 88.º n.º 12 do CIRC e não pelo artigo 90.º n.º 2 alínea d) do CIRC”, tirando a seguinte ilação “... se o artigo 90.º do CIRC trata da liquidação das tributações autónomas, não se entende por que razão uma operação integrante da liquidação desta figura - a dedução de retenções na fonte - se encontra prevista no artigo 88.º do mesmo Código”.
- t) Sempre no sentido de afastar ao caso a aplicação do artigo 90.º do CIRC expressa outra dificuldade de aplicação que “consiste na dedução do crédito por dupla tributação internacional ao montante liquidado a título de tributações autónomas, que, como vimos, é uma consequência lógica da tese apresentada pela Requerente”, uma vez que “... de acordo com o n.º 1 do artigo 91.º do CIRC, a dedução do crédito por dupla tributação internacional apenas se aplica quando, na matéria colectável, tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro”.
- u) Alega ainda outra dificuldade: “a propósito do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, que respeita à dedução relativa a retenções na fonte de que possam beneficiar as entidades que não tenham sede, nem direcção efectiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável al situado, verifica-se, igualmente, a sua inaplicabilidade às tributações autónomas, na medida em que as referidas entidades não integram o âmbito de incidência subjectiva desta tributação, conforme decorre do disposto dos artigos 3.º n.º 1, alínea d), 88.º, 120.º, n.º 4 e 5 do CIRC”.
- v) Invoca ainda, em defesa do seu ponto de vista, a sucessão de redacções das actuais normas contidas no artigo 90.º do CIRC, face às anteriores, concluindo-se que “A admitir-se a tese defendida pela Requerente, justificar-se-ia, aquando da reforma fiscal operada pela Lei n.º 30-G/2000 ou em alterações posteriores, modificar a

redacção do artigo 90.º do CIRC, com o intuito de superar as dificuldades/impossibilidades de aplicação atrás referidas, com a consequente adaptação da norma às tributações autónomas, situação que nunca ocorreu”, pela razão de que “As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no CIRC”.

- w) Rematando: “... contrariamente ao disposto no artigo 12.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º- A e n.º 1 e 2 do artigo 90.º do CIRC, inexistente qualquer referência a tributações autónomas, o que, desde logo, face à natureza dual do sistema, levanta fundadas objecções quanto à consideração do valor das tributações autónomas para efeitos das deduções previstas no n.º 2 do citado artigo 90.º”, “Na medida em que as tributações autónomas correspondem a uma forma de obstar a determinadas situações abusivas, temos, portanto, de indagar da sua consideração para efeito das referidas deduções”.
- x) Por último faz apelo à génese da criação do regime do RFAI, referido que “Na base da concessão de tal benefício fiscal está a realização de um investimento”, “Investimento, esse, que é realizado com vista à obtenção de um rendimento tributado em IRC”, que “... não é realizado para a realização de uma despesa especificamente prevista na lei tributada em sede de tributações autónomas”, pelo que “Entender que o benefício fiscal em causa corresponde apenas à dedução à colecta do IRC (não abrangendo as tributações autónomas) tem por base a prévia realização de um investimento com vista à obtenção de um rendimento”, concluindo: “o que o legislador pretendeu foi o seguinte: se o sujeito passivo realizar certo investimento, terá direito a um benefício fiscal ao rendimento que obterá resultante desse investimento”.
- y) Propugna ainda pela incompatibilidade entre a figura das tributações autónomas e o regime do artigo 90.º do Código do IRC, partindo do facto das mesmas terem surgido do artigo 4.º do Decreto-Lei 192/90, de 09.09, um diploma avulso que não consagrava quaisquer regras semelhantes às ora constantes do artigo 90.º do CIRC.
- z) A propósito das dificuldades citadas em f) deste Relatório, refere que “não pode o sistema informático permitir ou consagrar o que a lei não dispõe, i.e., o sistema e as

aplicações informáticas da AT deverão ser um mero reflexo dos preceitos legais em vigor em cada momento”

- a) Termina pedindo a absolvição dos pedidos porque o acto impugnado não enferma de desconformidades com a lei.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

A questão essencial que se coloca é a de apurar se o Grupo Fiscal tem ou não o direito de proceder à dedução, também, à colecta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, do benefício fiscal ao investimento produtivo, concedido às empresas do grupo no âmbito do RFAI.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA FUNDAMENTAÇÃO

Com relevância para a decisão são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

- 1) A Requerente era, em 2012 e 2013, a sociedade dominante de um grupo de sociedades - B... (B...), C... (C...), D... e E...- sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) – **Exórdio do pedido de pronúncia, posição global da AT na decisão sobre a reclamação graciosa de folhas 182 a 202 do PA e documentos com os números 1, 2 e 3 junto (declarações Modelo 22) juntos com o pedido de pronúncia.**
- 2) A requerente procedeu, na qualidade de sociedade dominante do referido Grupo Fiscal, à apresentação das declarações agregadas de IRC Modelo 22 referentes aos exercícios de 2012 e 2013 (quanto a 2012: em 30.05.2013 a

- 1.^a declaração do período e em 01.12.2014 a declaração de substituição; quanto a 2013: em 30.05.2014 a 1.^a e única declaração do período), tendo nesses momentos procedido à autoliquidação do IRC – **Artigo 2.º do pedido de pronúncia, posição global da AT na Resposta e na decisão sobre a reclamação graciosa de folhas 182 a 202 do PA e documentos n.ºs 1 a 3 (declarações Modelo 22) juntos com o pedido de pronúncia.**
- 3) O IRC autoliquidado compreendeu o resultante da aplicação da taxa normal de 25% sobre a matéria colectável apurada a partir do lucro tributável, a derrama municipal e a derrama estadual e ainda o montante global resultante da aplicação de taxas de tributações autónomas sobre encargos e despesas (artigo 88.º-3, artigo 88.º-4, artigo 88.º-7, artigo 88.º-9 e artigo 88.º-13-b)) dos anos de 2012 e 2013 - **Artigo 2.º do pedido de pronúncia, posição global da AT na Resposta e na decisão sobre a reclamação graciosa de folhas 182 a 202 do PA e ainda documentos n.ºs 1 a 3 (declarações Modelo 22) - quadros 10 campos 347-B e 365; quadros 11 campos 420, 421, 414, 415 e 424 - juntos com o pedido de pronúncia.**
- 4) O valor do IRC autoliquidado, incluindo tributações autónomas e derramas encontra-se pago - **documentos n.ºs 1 a 3 (declarações Modelo 22) – quadros 10, campos 368 - juntos com o pedido de pronúncia, uma vez que a Requerente tem imposto a recuperar.**
- 5) O modelo de declaração que constava do sistema informático da Autoridade Tributária não permitiu reflectir na declaração modelo 22 do grupo fiscal A..., dentro dos limites da colecta de IRC, incluído tributações autónomas, os montantes do benefício fiscal reconhecido às empresas ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – **artigos 17.º e 18.º do pedido de pronúncia e artigos 140.º a 142.º da resposta.**
- 6) Na declaração de substituição apresentada quanto ao exercício de 2012, o Grupo Fiscal A... apresentava um saldo não deduzido de RFAI de 5 620 824,79 euros - conforme **quadro 7, campo 713 do Anexo D da Declaração Modelo 22 junto com o pedido de pronúncia como Documento n.º 2.**

- 7) Na declaração apresentada quanto ao exercício de 2013, o Grupo Fiscal A... apresentava um saldo não deduzido de RFAI de 8 055 965,96 euros e um saldo que transita de 982 918,18 euros - **conforme quadro 7, campo 713 do Anexo D da Declaração Modelo 22 junto com o pedido de pronúncia como Documento n.º 3.**
- 8) As tributações autónomas relativas aos exercícios são no montante de € 465.434,87 em 2012 e de € 393.716,05 em 2013 – **conforme quadros 10, campos 365 da Declaração Modelo 22 juntas com o pedido de pronúncia com a designação de Documento n.º 2 e 3.**
- 9) A Requerente deduziu, tempestivamente, o procedimento administrativo de reclamação graciosa n.º ...2015... do acto tributário de autoliquidação de IRC relativo ao período de tributação correspondente ao ano civil de 2012 e 2013, consubstanciadas nas liquidações n.º 2014 ... de 20.12.2014 e 2014 ... de 25.08.2014, peticionando a sua anulação parcial, no sentido de deduzir o montante atribuído no âmbito do RFAI à colecta de IRC, produzida pelas tributações autónomas – **conforme documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia (laudadas com os números 180 e 181) e folhas assinaladas com os números 180 e 181 do PA.**
- 10) A Requerente foi notificada, em 19 de Agosto de 2015, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa de autoria da Chefe de Divisão da Unidade de Grandes Contribuintes com data de 17 de Agosto de 2015, através do ofício..., com data de 18 de Agosto de 2015 – **artigo 4.º do pedido de pronúncia, documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia e folhas 199 e 203 do PA.**
- 11) As empresas que integram o Grupo A... que originaram o benefício fiscal RFAI não são e não eram então entidades devedoras à Fazenda Nacional e à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições – **conforme quinto item do ponto 7, folhas 182 do PA e Documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia, conjugados com a posição global adoptado pela AT na resposta que não aludiu à factualidade prevista nos artigos 8.º, 13.º e 14.º do EBF.**

- 12) Em 15-10-2015, a Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

O RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, à data dos factos em causa neste processo, era um sistema de incentivos fiscais, para investimentos de inovação produtiva que proporcionem a criação de postos de trabalho, traduzindo-se num benefício fiscal de 20% ou 10% do valor dos investimentos relevantes realizados, para dedução até 25% da colecta de IRC.

O RFAI foi criado pelo artigo 13.º da Lei do Orçamento Suplementar **para 2009** (Lei n.º 10/2009, de 10 de Março), tendo sido prorrogado pelas Lei dos Orçamentos do Estado: **para 2010** pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril; **para 2011** pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro; **para 2012** pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro; e **para 2013** pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro. Hoje está previsto no Código Fiscal do Investimento.

Tinha na altura a que se reportam as liquidações de IRC em causa neste processo a seguinte redacção:

Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI)

É aprovado o regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009), que faz parte integrante da presente lei e que consta dos seguintes artigos:

Artigo 1.º

Objecto

É criado um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento realizado em 2009 em determinados sectores de actividade, designado por regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009, adiante abreviadamente referido por RFAI 2009, respeitando o Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado comum, em aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado ('Regulamento geral de isenção por categoria').

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI 2009 é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma actividade:

- a) Nos sectores agrícola, florestal, agro-industrial, energético e turístico e ainda da indústria extractiva ou transformadora, com excepção dos sectores siderúrgico, da construção naval e das fibras sintéticas, tal como definidos no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto;
- b) No âmbito das redes de banda larga de nova geração.

2 - Para efeitos do presente regime, consideram-se como relevantes os seguintes investimentos desde que afectos à exploração da empresa:

- a) Investimento em activo imobilizado corpóreo, adquirido em estado de novo, com excepção de:
 - i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projectos de indústria extractiva;
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afectos a actividades administrativas;
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afecto a exploração turística;
 - v) Equipamentos sociais, com excepção daqueles que a empresa seja obrigada a ter por determinação legal;
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam directa e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa;

b) Investimento em activo immobilizado incorpóreo, constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;

c) **Mantendam na empresa e na região durante um período mínimo de cinco anos os bens objecto do investimento;**

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - orientações comunitárias relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação a empresas em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 244, de 1 de Outubro de 2004;

f) Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º

4 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definida no anexo i do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto, as despesas de investimento a que se refere a alínea b) do n.º 2 não podem exceder 50 % dos investimentos relevantes.

5 - Considera-se investimento realizado em 2009 o correspondente às adições, verificadas nesse exercício, de immobilizações corpóreas e bem assim o que, tendo a natureza de activo corpóreo e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições às immobilizações em curso.

6 - Para efeitos do número anterior, não se consideram as adições de imobilizações corpóreas que resultem de transferências de imobilizado em curso transitado de exercícios anteriores, excepto se forem adiantamentos.

Artigo 3.º

Incentivos fiscais

1 - Aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português ou que aí possuam estabelecimento estável, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola abrangida pelo n.º 1 do artigo anterior que efectuem, em 2009, investimentos considerados relevantes, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

- a) **Dedução à colecta de IRC, e até à concorrência de 25 % da mesma**, das seguintes importâncias, para investimentos realizados em regiões elegíveis para apoio no âmbito dos incentivos com finalidade regional:
 - i) **20 % do investimento relevante, relativamente ao investimento até ao montante de (euro) 5 000 000;**
 - ii) **10 % do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a (euro) 5 000 000;**
- c) Isenção de imposto municipal sobre imóveis, por um período até cinco anos, relativamente aos prédios da sua propriedade que constituam investimento relevante;
- d) Isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis relativamente às aquisições de prédios que constituam investimento relevante;
- e) Isenção de imposto do selo relativamente às aquisições de prédios que constituam investimento relevante.

2 - **A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efectuada na liquidação respeitante ao período de tributação que se inicie em 2009.**

3 - **Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efectuada integralmente por insuficiência de colecta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo, nas mesmas condições, nas liquidações dos quatro exercícios seguintes.**

4 - Para efeitos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1, as isenções aí previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.

5 - O montante global dos incentivos fiscais concedidos nos termos dos números anteriores não pode exceder o valor que resultar da aplicação dos limites máximos aplicáveis ao investimento com finalidade regional para o período de 2007-2013, em vigor na região na qual o investimento seja efectuado, constantes do artigo 7.º

Artigo 4.º

Obrigações acessórias

1 - **A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente os investimentos relevantes, o respectivo montante e outros elementos considerados relevantes.**

2 - Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documento comprovativo de que se encontra preenchida a condição referida na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º, com referência ao mês anterior ao da entrega da declaração periódica de rendimentos.

3 - A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários do regime previsto na presente lei deve evidenciar o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução a que se refere o artigo anterior, mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efectua a dedução.

Artigo 5.º

Incumprimento

No caso de incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º, é adicionado ao IRC relativo ao exercício em que o sujeito passivo alienou os bens objecto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 5 pontos percentuais.

Artigo 6.º

Exclusividade dos incentivos fiscais

Os incentivos fiscais previstos na presente lei não são cumuláveis, relativamente ao mesmo investimento, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

Artigo 7.º

Limites máximos aplicáveis aos auxílios ao investimento com finalidade regional

1 - Em conformidade com o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional para o período de 1 de Janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2013, aprovado pela Comissão Europeia em 7 de Julho de 2007, os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos no âmbito do RFAI 2009 são os seguintes:

NUTS II	NUTS III	Limites máximos aplicáveis aos auxílios de investimento com finalidade regional (aplicáveis às grandes empresas)		
		De 1 de Janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2010	De 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2013	
Alentejo	Lezíria do Tejo	30	30	
	Alto Alentejo	40	30	
	Alentejo Central	40	30	
	Alentejo Litoral	40	30	
	Baixo Alentejo	40	30	
Região Autónoma da Madeira	Região Autónoma da Madeira	52	40	
Região Autónoma dos Açores	Região Autónoma dos Açores	52	50	
2 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 87.º do Tratado CE até 31 de Dezembro de 2010 (regiões afectadas pelo efeito estatístico)				
Algarve	Algarve	30	20	
3 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 87.º do Tratado CE durante todo o período de 2007-2013				
Grande Lisboa	Vila Franca de Xira (Alhandra, Alverca do Ribatejo, Castanheira do Ribatejo, Vila Franca de Xira)	15	15	
Península de Setúbal	Setúbal	15	15	
	Palmela	15	15	
	Montijo	15	15	
	Alcochete	15	15	
4 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 87.º do Tratado CE no período de 1 de Janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2008, com um limite máximo de 10 %				
Grande Lisboa	Vila Franca de Xira (Cachoeiras, Calhandriz, Póvoa de Santa Iria, São João dos Montes, Vialonga, Sobralinho, Forte da Casa)		10	
	Mafra		10	
	Loures		10	
	Sintra		10	
	Amadora		10	
	Cascais		10	
	Odivelas		10	
	Oeiras		10	
	Península de Setúbal	Seixal		10
		Almada		10
Barreiro			10	
Moita			10	
	Sesimbra		10	

Em primeiro lugar cumpre constatar que as partes não questionam neste processo quaisquer das limitações, restrições ou condicionantes ao funcionamento deste benefício, mormente as assinaladas no texto da lei atrás reproduzido, a saber:

- ✓ A limitação do corpo da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do RFAI;
- ✓ A das duas subalíneas da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do RFAI;
- ✓ A do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI;
- ✓ A da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI;

- ✓ A do artigo 7.º do RFAI;
- ✓ Outras, tais como a do n.º 1 do artigo 4.º e alínea d) do n.º 3 artigo 2.º, ambos do RFAI.

Trata-se de situações não invocadas pelas partes sobre as quais o TAC até está impedido de se pronunciar, sob pena de pronúncia excessiva.

A questão que as partes colocam ao Tribunal resume-se em apurar se o Grupo Fiscal tem ou não o direito de proceder à dedução, também, à colecta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, do benefício fiscal ao investimento produtivo, concedido às empresas do grupo no âmbito do RFAI, na parte em que não o deduziu à restante colecta do IRC.

Usando a terminologia da AT, o tema em discussão (o que esteve em discussão na reclamação graciosa) é o: “...de saber se o montante pago a título de tributações autónomas deve ser entendido como parte integrante da colecta de IRC, para efeitos de dedução do montante atribuído no âmbito do RFAI” (vide ponto 13 da página 184 da informação 151/AIR2/2015 – Documento 22 junto com o pedido de pronúncia e folha com n.º 184 do PA).

Ou, por outras palavras, o que está em causa é encontrar a leitura mais assertiva da lei, partindo do seu elemento literal, que consagra a dedução de investimentos considerados relevantes “... à colecta de IRC ... efectuada na liquidação respeitante ao período de tributação ... (e existindo) ... insuficiência de colecta ... nas liquidações dos quatro exercícios seguintes”,

no sentido de se concluir ou não pelo acolhimento do ponto de vista aqui propugnado pela Requerente e que acima se indicou.

Vamos seguir a decisão adoptada no processo CAAD 769/2014-T, à qual aderimos, dada a grande similitude de questões objecto de análise, com salvaguarda da diferente redacção

dos preceitos legais em causa: SIFIDE *versus* RFAI, sendo certo que no Anexo D do Modelo 22, ambos são agilizados de forma idêntica, expressando-se quanto a ambos no quadro 07: “DEDUÇÕES À COLECTA (a deduzir no campo 355 do quadro 10 da declaração)”.

Partindo da letra da lei que cria o RFAI, verificamos que o benefício fiscal funciona:

- Por dedução à “*colecta do IRC*”
- Dedução que é efectuada na “*liquidação*” respeitante ao período de tributação;
- E no caso de insuficiência de “*colecta*” de IRC nas “*liquidações*” dos 4 exercícios seguintes.

Verifica-se pela simples leitura dos modelos de declaração (modelo 22) que a AT apenas considera como “*colecta*” o montante de IRC apurado a partir do lucro tributável das empresas, como se pode retirar da leitura do quadro 10, campos 351 e 378 dos modelos em vigor a partir de 2016 e nos vigentes à data das liquidações aqui em causa no quadro 10 campo 361, distinguindo o que considera ser “*colecta do IRC*” do que considera ser o “*IRC a pagar*”, obtido este, inclusive, através da adição do IRC liquidado sobre as diversas bases tributáveis sujeitas às taxas de tributação autónoma.

Afigura-se-nos que a questão se pode resolver através de interpretação declarativa, uma vez que a letra da lei configura razoavelmente o seu espírito, face aos termos usados pelo legislador que têm em direito fiscal um significado bem definido. Com efeito,

Tanto constitui “*colecta de IRC*” o montante de IRC liquidado

- a partir do *lucro tributável* das empresas (lucro líquido contabilístico + custos não aceites fiscalmente + crédito de imposto a deduzir à colecta + variações patrimoniais positivas - mais valias a reinvestir nos próximos dois anos - lucros distribuídos nos termos do art.º 48.º n.º 1 do CIRC - variações patrimoniais negativas - gratificações por conta do resultado deste exercício), apurando-se a *matéria colectável* (mediante dedução dos prejuízos e benefícios) e fazendo incidir

sobre a mesma a taxa normal de IRC (*liquidação*), obtendo-se assim uma *colecta de IRC*;

- como a partir das diversas bases tributáveis (matéria colectável) sobre que incidem as diversas taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC, obtendo-se também *colectas de IRC*.

É que, desde logo, se verifica que o artigo 88.º do Código do IRC está inserido no Capítulo do Código do IRC que versa sobre as *taxas* de IRC. O CAPÍTULO IV do Código do IRC, sob a epígrafe “*taxas*”, comporta 3 artigos:

- O Artigo 87.º também com a epígrafe “*taxas*”, estabelece as taxas a incidir sobre a matéria colectável, para apurar a colecta de IRC com base no lucro tributável dos sujeitos passivos;
- O Artigo 87.º-A, com a epígrafe “*derrama estadual*” estabelece as taxas para apurar a colecta da derrama estadual com base no lucro tributável dos sujeitos passivos;
- O Artigo 88.º, com a epígrafe “*taxas de tributação autónoma*” estabelece as taxas para apurar diversas *colectas de IRC* com base nas diversas matérias colectáveis indicadas nas suas alíneas.

A própria epígrafe do artigo 88.º do Código do IRC não deixa dúvidas. Trata-se, em termos de rigor terminológico, de “*taxas*” de tributação autónoma (conforme os números 14 e 15 do normativo claramente *confirmam*) e não de tributações autónomas do próprio regime geral do IRC.

O que verdadeiramente existe na lei são diferentes *taxas* de tributação de IRC aplicáveis sobre diversas bases tributáveis, ou seja, diversa “*matéria colectável*” entendida esta expressão na acepção jurídico-fiscal comum, como sendo o valor de base apurado sobre que incide uma taxa, obtendo-se uma *colecta*, através da operação denominada de *liquidação*.

Será relevante ainda abordar o sentido da expressão “*liquidação*” uma vez que o n.º 2 do artigo 3.º do RFAI refere que “a dedução ... é efectuada na *liquidação* respeitante ao período de tributação ...”.

O procedimento de liquidação do IRC está previsto no Artigo 90.º do Código do IRC. Também este procedimento é aplicável à liquidação quando feita pelo sujeito passivo através das declarações (autoliquidação), quer quanto ao IRC a apurar com base no lucro tributável das empresas, quer quanto ao IRC a apurar com base das diversas despesas, encargos ou gastos sujeitos às diversas taxas de tributação autónoma. Também é aplicável em situações em que o contribuinte não cumpre a obrigação declarativa de autoliquidação.

Ao verificarmos o significado da expressão “*colecta*” chegamos à mesma conclusão. Só nasce uma “*colecta*” depois de se apurar uma “*matéria colectável*” sobre que incide uma “*taxa*”. $\text{Matéria Colectável} \times \text{Taxa de Imposto} = \text{Colecta}$. E esta operação ocorre tanto no *iter* tributário tendente a obter a liquidação de IRC a partir do *lucro tributável* das empresas, como no *iter* tributário tendente a obter a liquidação de IRC a partir das diversas situações sujeitas à aplicação (*encargos, despesas, lucros distribuídos a entidades isentas, gastos ou indemnizações a gestores*) das diversas *taxas* de tributação autónoma.

Aqui chegados, reproduzindo a parte a que aderimos da decisão do CAAD atrás referida: “Há tributações autónomas previstas no CIRC (artigo 88.º do CIRC) e tributações autónomas previstas no CIRS (artigo 73.º do CIRS).

A colecta por elas proporcionada constitui colecta do imposto respectivo, estando sujeita à generalidade de normas previstas nos códigos referidos, potencialmente aplicáveis.

Quanto ao IRC, para além da unanimidade da jurisprudência, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código”.

Também no caso do RFAI, “a solução desta questão conceitual da natureza da colecta proveniente das tributações autónomas previstas no CIRC não permite resolver a questão

de saber se os créditos provenientes deste regime fiscal podem ser deduzidos a essa mesma colecta”.

...

“As diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável, assenta na determinação da matéria tributável e nas taxas, previstas nos Capítulos III e IV do CIRC, mas não nas formas de liquidação, que se prevêem no Capítulo V do mesmo Código e são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC”.

Ora, se a colecta resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma é colecta do imposto respectivo, como resulta da unanimidade da jurisprudência e do artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do Código IRC, então resulta evidente que a expressão “*colecta de IRC*” que consta da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do regime jurídico do RFAI, comporta a colecta proporcionada pela aplicação das taxas de tributação autónoma às diversas bases tributáveis previstas na lei.

Está assim respondida a questão colocada pela AT que esteve na base do indeferimento da reclamação graciosa, a saber: “a questão que cumpre apreciar nos presentes autos é a de saber se o montante pago a título de tributações autónomas deve ser entendido como parte integrante da colecta de IRC, para efeitos de dedução do montante atribuído no âmbito do RFAI”

Ou seja, a alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC *permite deduzir* ao IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, onde se inclui o apuramento do IRC resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC, *os benefícios fiscais*, como é o caso do RFAI. E no caso do RFAI sem quaisquer das limitações que não sejam as do próprio regime especial que regula este benefício, como resulta claro da alínea e) do n.º 2 do artigo 92.º do Código do IRC.

Afigura-se-nos que a AT tem uma leitura restritiva da norma que confere o benefício fiscal aqui em discussão, face ao seu elemento literal. Não vemos base legal para uma tal leitura da lei, mesmo tratando-se de benefícios fiscais, cujas normas até podem ser objecto de interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

Voltemos à adesão parcial da decisão do CAAD adoptada no processo acima indicado, substituindo-se a expressão SIFIDE por RFAI e as diferentes normas legais aplicáveis, para abordar o referido pela AT em v), w) e y) do Relatório: “... não pode ver-se, na eventual natureza de normas antiabuso que assumem algumas tributações autónomas, uma explicação para o seu afastamento da respectiva colecta do âmbito da dedutibilidade do benefício ..., pois não há qualquer suporte legal para afastar a dedutibilidade à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso, como, por exemplo, as relativas aos preços de transferência ou subcapitalização. Também não se vislumbra como possa ser relevante, para afastar a dedutibilidade do benefício à colecta global de IRC, a hipotética constatação de, ao tempo em que foi elaborado o CIRC, a respectiva colecta resultar sempre de aplicação da taxa ao lucro tributável, determinado e corrigido nos termos do Código. Com efeito, como se referiu, é manifesto que isso não é assim ao tempo em que foi elaborado o RFAI e é o artigo 3.º n.º 1 alínea a) deste diploma que define a colecta relevante para aplicação do benefício fiscal”.

...

“E, no caso dos benefícios fiscais do RFAI, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva legislativa, de enorme importância, como se infere do facto de estes benefícios serem indicados como estando especialmente excluídos do limite geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, que se indica no artigo 92.º do CIRC.

Por isso, é seguro que se está perante benefícios fiscais cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais, inferindo-se daquele artigo 92.º que a intenção legislativa de incentivar os investimentos ... previstos no RFAI é tão firme que vai ao ponto de nem sequer se estabelecer qualquer limite à dedutibilidade da colecta de IRC, apesar de este regime fiscal ter sido criado e aplicado num período de notórias dificuldades das finanças públicas.

Por isso, não se vê fundamento legal, designadamente à face da intenção legislativa que é possível detectar, para afastar a dedutibilidade do benefício fiscal do RFAI à colecta das tributações autónomas que resulta directamente da letra do artigo 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do respectivo diploma...”

Por outro lado, não nos parece que possa invocar-se como fundamento da não aplicação do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC ao caso deste processo, o regime do n.º 12 do artigo 88.º do CIRC (aplicável aos sujeitos passivos isentos de IRC, total ou parcialmente).

Com efeito, o regime das *entidades isentas total ou parcialmente do IRC* a que se alude nos números 11 e 12 do artigo 88.º do Código do IRC, tem que ser visto face ao n.º 6 do artigo 117.º do Código do IRC. A disposição do n.º 11 do artigo 88.º do Código do IRC (tal como a do 2 do artigo 88.º do Código do IRC) visam penalizar especialmente as entidades isentas de IRC que se queiram aproveitar indevidamente dos benefícios fiscais que a lei lhes confere.

Também não parece ser argumento determinante, para obstar à não aplicação, ao caso deste processo, do regime do artigo 90.º do Código do IRC, o alegado no sentido de que é consequência lógica do ponto de vista defendido pela Requerente de que, a ser assim, também deveria ocorrer dedução do *crédito por dupla tributação internacional* ao montante liquidado a título de tributações autónomas.

Ora, como a própria expressão induz, esse crédito de imposto só faz sentido se os contribuintes declararem rendimentos auferidos no estrangeiro e quanto à actividade da empresa exercida no estrangeiro que gerou esses rendimentos. Seria impossível existir despesas ou encargos realizados em Portugal que pudessem ser aqui tributados, dado que a extensão de territorialidade do IRC apenas parece abranger os rendimentos e não a realização de despesas (n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRC).

Idêntico raciocínio servirá para verificar que o regime do n.º 4 do artigo 90.º do Código do IRC não obsta ao que acima se concluiu, uma vez que tais entidades realizarão no país

onde tenham sede ou direcção efectiva, os gastos e as despesas que se alude no artigo 88.º do CIRC, mas não em Portugal.

Também não obstará à aplicação ao caso da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC à colecta do IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, o apelo que se faz à génese da criação do regime do RFAI, referindo que “na base da concessão de tal benefício fiscal está a realização de um investimento”, “investimento, esse, que é realizado com vista à *obtenção de um rendimento tributado em IRC*”, que “... não é realizado para a realização de uma despesa especificamente prevista na lei tributada em sede de tributações autónomas”, pelo que “entender que o benefício fiscal em causa corresponde apenas à dedução à colecta do IRC (não abrangendo as tributações autónomas) tem por base a prévia realização de um investimento com vista à obtenção de um rendimento”, concluindo que “o que o legislador pretendeu foi o seguinte: se o sujeito passivo realizar *certo investimento*, terá direito a *um benefício fiscal ao rendimento* que obterá resultante desse investimento”.

Na verdade não será rigorosamente o que resulta, ou é suposto resultar, do regime do RFAI.

De acordo com a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI: “*Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:*

...

Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período da dedução ... “ (4 anos).

Ora, sendo a criação e manutenção de postos de trabalho um dos desígnios “*sine qua non*” do funcionamento do RFAI, este aumento e manutenção de postos de trabalho vai certamente proporcionar à empresa realizar *mais* despesas com viaturas (n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do Código do IRC), despesas de representação, ajudas de custo e deslocações em viatura própria (n.ºs 7 e 8 do artigo 88.º do Código do IRC).

E que essas despesas são elevadas no caso do Grupo Fiscal em causa retira-se da simples leitura dos campos 11 das declarações Modelo 22 juntas com a designação de Documentos n.ºs 1 a 3 ao pedido de pronúncia.

Aliás do tipo de investimentos elegíveis para o RFAI, vg: “*Investimento em activo imobilizado corpóreo em estado de novo*” e “*Investimento em activo imobilizado incorpóreo, constituído por despesas com transferência de tecnologia nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente*”, potenciará certamente a criação e manutenção de um tipo elevado de postos de trabalho susceptível de permitir ainda mais a realização de despesas e gastos que constituem a matéria colectável sujeita às taxas de tributação autónoma em sede de IRC.

Não será, pois, sustentável apontar como único desígnio do RFAI a virtualidade de potenciar o aumento do lucro (tributável) das empresas, através da possibilidade do aumento dos seus rendimentos geradores de mais tributação em IRC propriamente dito, para além dos desígnios extrafiscais de aumento e manutenção dos níveis de emprego, modernização e competitividade da economia.

Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede, ainda, o reembolso das quantias de € 465.434,87 e de € 393.716,05, que pagou, correspondente aos montantes de IRC por via da aplicação de taxas de tributação autónoma sobre que pode ser deduzido o benefício fiscal do RFAI.

Pede ainda os juros calculados sobre € 465.434,87 e € 393.716,05, contados desde o termo da data para o reembolso oficioso do imposto, ou seja, desde 1 de Setembro de 2013 e 1 de Setembro de 2014, respectivamente (artigo 104.º, n.º 3, do Código do IRC), até ao integral reembolso do referido montante.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo

61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

A ilegalidade da decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

No que concerne às autoliquidações, que foram efectuadas pela Requerente, é de entender que o erro que a afecta é imputável à Administração Tributária, pelo facto de se ter provado que a estrutura da declaração Modelo 22 do IRC não permitia à Requerente efectuar a autoliquidação deduzindo o benefício fiscal do RFAI ao montante das tributações autónomas.

Por outro lado, tendo resultado da autoliquidação imposto a recuperar (campos 368 das declarações cuja cópias constituem os documentos n.ºs 1, 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral), deve entender-se que o pagamento está efectuado desde a data da apresentação da primeira declaração do período e deveria ser reembolsado até 31-08-2013 e 31-08-2014, respectivamente a apresentada em Maio de 2013 e em Maio de 2014, nos termos do artigo 104.º, n.º 3, do CIRC, na redacção então vigente.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde 01-09-2013 quanto à quantia de € 465.434,87 e desde 01-09-2014 quanto à quantia de € 393.716,05.

Os juros indemnizatórios são devidos sobre as referidas quantias, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde as datas acima indicadas e até ao integral reembolso.

V. DISPOSITIVO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

1. Declarar a ilegalidade do despacho de 17-08-2015, da Senhora Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes e anulá-lo

na parte em que indeferiu a pretensão da Requerente de deduzir créditos do RFAI aos montantes € 465.434,87 (2012) e de € 393.716,05 (2013) referentes à colecta das tributações autónomas em IRC dos respectivos exercícios;

2. Declarar a ilegalidade das autoliquidações e anulá-las na parte em que não foram deduzidos crédito do RFAI aos montantes de € 465.434,87 (2012) e de € 393.716,05 (2013) referentes às colectas das tributações autónomas em IRC;
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia de € 859 150,92;
4. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente os juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva, desde 31-08-2013 e 31-08-2014, exclusive, sobre as quantias de € 465.434,87 e de € 393.716,05, respectivamente e até integral reembolso.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 859 150,92 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 12 240,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 28 de Abril de 2016

Os Árbitros,

(José Baeta Queiroz)

(Óscar Barros)

(Augusto Vieira)

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.