

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 722/2015-T**

**Tema: IRC – tributações autónomas; SIFIDE e PEC**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), o Prof. Doutor João Ricardo Catarino (Vogal) e o Dr. Luís Alberto Ferreira Alves (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidiram o seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

- 1.1. A..., S.A. (anteriormente designada B... – ..., S.A.), pessoa colectiva n.º..., com sede no ..., Núcleo ..., Lote ..., ...-..., concelho de ... (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).
- 1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral Coletivo se digne declarar a ilegalidade e anular as Autoliquidações de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, do Grupo Fiscal C... relativas aos exercícios de 2012 e 2013, no que respeita aos montantes de taxas de tributação autónoma em IRC de € 63.446,65 (2012) e € 63.185,30 (2013).

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo foi aceite, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e de imediato notificado à Requerida, em 11 de dezembro de 2015.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, foram os signatários designados como árbitros, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Em 27 de Janeiro de 2016, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto no artigo 11.º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- 1.6. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 11 de fevereiro de 2016.
- 1.7. No Requerimento Arbitral, por si oferecido, a Requerente invocou, em síntese:
- a) Os actos objecto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral são o indeferimento da reclamação graciosa *supra* identificada e, conseqüentemente (e em termos finais ou últimos), os actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal C... relativos aos exercícios de 2012 e 2013, na medida correspondente à *não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma* de montantes de pagamentos especiais por conta (“PEC”) efectuados em sede de IRC e, bem assim, de montantes do benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”), ou, subsidiariamente, na medida em que é indevida a liquidação de tributação autónoma.
  - b) Pretende-se submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade deste indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade (por afastamento indevido de dedução à colecta ou,

subsidiariamente, por pura e simples liquidação indevida da tributação autónoma) daquela parte das autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2012 e 2013 do Grupo Fiscal C... e (ii) a legalidade daquela parte das autoliquidações de IRC referentes a estes exercícios de 2012 e 2013, mais especificamente ilegalidade no que respeita aos montantes de € 63.446,65 (2012) e € 63.185,30 (2013) (conforme infra se quantificará), num total de € 126.631,95.

- c) De acordo com a declaração de rendimentos entregue, no exercício de 2012, o Grupo Fiscal C... apurou um montante de imposto a pagar de € 53.586,12, que se encontra pago (Doc. n.º 5), e o qual resultou de uma colecta de tributações autónomas no montante de € 63.446,65, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 9.860,53 a cujo reembolso a A... tinha direito (Doc. n.º 1).
- d) Com respeito ao exercício de 2013, de acordo com a declaração de rendimentos entregue, o Grupo Fiscal C... apurou um montante de imposto a pagar de € 63.177,06, que se encontra pago (Doc. n.º 6), e o qual resultou de uma colecta de tributações autónomas de € 63.185,30, acrescida de derrama municipal suportada no montante de € 18,71, e deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 26,95 a cujo reembolso a A... tinha direito (Doc. n.º 3).
- e) O sistema informático da AT revela anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impedem que a requerente inscreva o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC, expurgado, i.e., deduzido, dentro das forças da colecta de IRC resultante da aplicação destas taxas, (i) quer dos montantes de benefício fiscal reconhecido às empresas do Grupo Fiscal ao abrigo do SIFIDE<sup>1</sup>, na modalidade de crédito de imposto dedutível à colecta de IRC, (ii) quer dos montantes de PEC acumulados pelo Grupo Fiscal, o que resultou num excesso de imposto pago por referência aos exercícios fiscais de 2012 e 2013, aqui em causa.

<sup>1</sup> Introduzido pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, para vigorar de 2006 a 2010, alterado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março e renovado pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro (cfr. o seu artigo 133.º) para vigorar até 2015 como SIFIDE II, por sua vez alterado já pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro (cfr. os seus artigos 163.º e 164.), transferido entretanto para os artigos 33.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho, e alterado pela Lei n.º 83-C/2013 de (cfr. os seus artigos 211.º e 212.º) que, entre outras alterações, prorrogou a vigência do SIFIDE II até 2020.

- f) O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2012 ascendia a € 104.536,77, e no final de 2013 ascendia a € 115.869,75, conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE que aqui se junta como Doc. n.º 7.
- g) Em sede de PEC subsiste um montante acumulado por deduzir à colecta do IRC que ascendia em 2012 a € 6.500,30, e que em 2013 ascendia a 15.696,86, conforme certificação e comprovativo dos PEC efectuados retirado directamente do portal das finanças que aqui se juntam como Docs. n.º 8 e 9.
- h) O Grupo Fiscal dispõe de créditos de IRC para abate à respectiva colecta, e bem assim de PEC, em montante muito superior à colecta das tributações autónomas em IRC dos exercícios de 2012 e 2013, colecta esta que, como se referiu atrás, ascendeu a € 63.446,65 e a € 63.185,30, respectivamente, sendo que esse abate (que o sistema informático da AT não permite) se deve fazer começando pelos benefícios fiscais adquiridos há mais tempo e só subsidiariamente atingir o PEC, seguindo-se a ordem de dedução prevista na lei.
- i) A AT sempre apurou o lucro tributável nos termos normais, via apresentação da modelo 22 (cfr. Docs. n.ºs 1 a 3).
- j) A questão que se pretende ver esclarecida é: tem ou não o Grupo Fiscal C... o direito de proceder à dedução, *também* à colecta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, dos referidos SIFIDE e PEC?
- k) tendo em conta a esmagadora jurisprudência arbitral que hoje qualifica as tributações autónomas como IRC, a requerente absolutamente nada vê na lei que afaste o abate destes créditos de IRC por SIFIDE, e bem assim dos PEC, também à parte da colecta de IRC produzida pelas tributações autónomas.
- l) Do mesmo modo que a jurisprudência tem entendido, de modo praticamente unânime, que a 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, se há-de também entender que a colecta do IRC prevista no mesmo código uns metros mais à frente (artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alíneas b) e c), do CIRC, na redacção em vigor em 2013) abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC. Donde que a negação da

- dedução do SIFIDE e do PEC à colecta em IRC das tributações autónomas viole as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014 passaram a ser as alíneas c) e d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRC).
- m) Sendo entendido por todos quantos contam (AT e tribunais) que a tributação autónoma é IRC (e é porque o é que se lhe aplica o artigo 90.º do CIRC, dirigido exclusivamente ao IRC e a nenhum outro imposto), seja indiferente se a norma de benefício se refere ao que se apura em aplicação do artigo 90.º do CIRC (e portanto indirecta, mas necessariamente, ao IRC), como é o caso do SIFIDE, ou directamente ao IRC, como é o caso do PEC.
- n) Quanto à possibilidade de abater crédito fiscal por benefício fiscal (SIFIDE) ou os PEC à colecta das tributações autónomas, pronunciou-se recentemente a Direcção de Serviços do IRC (“DSIRC”) a pedido de um (outro) contribuinte, tendo então afastado as deduções à colecta das tributações autónomas apenas no que respeita aos créditos de imposto por dupla tributação internacional (Doc. n.º 14). Quando haja grupo fiscal, como sucede no caso, o entendimento da AT é o de que o que releva nas tributações autónomas é a perspectiva do grupo fiscal como um todo, por oposição à perspectiva das sociedades que o integram individualmente consideradas (cfr. o ponto 6 do Doc. n.º 15 que aqui se junta).
- o) A fundamentação usada pela AT para decidir desfavoravelmente este caso concreto consta quer do indeferimento da reclamação graciosa (Doc. n.º 4), quer do projecto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que aqui se junta como Doc. n.º 16. É uma fundamentação muito sumária que se limita a contrariar toda a jurisprudência acima elencada e, bem assim, o entendimento que a AT noutras instâncias sustentava em alinhamento com essa jurisprudência (que aliás se formou alinhando com a posição e querer da AT).
- p) AT labora num enorme equívoco neste seu indeferimento da reclamação graciosa: ao contrário do que escreve na p 6/7 do Doc. n.º 4, os acórdãos arbitrais citados nada têm que ver com a dedução ou não dos PEC ao lucro tributável do IRC. Eles têm que ver, exclusivamente, com a dedução da colecta das tributações autónomas ao lucro tributável do IRC, sendo que AT e tribunais negaram essa dedução em

uníssonos invocando para o efeito que o IRC inclui as tributações autónomas. Onde a aplicação também às tributações autónomas da previsão normativa dirigida ao IRC constante do artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção em vigor até 2013. A sua recusa agora em aplicar à tributação autónoma o artigo 90.º do mesmo código, dirigido ele também ao IRC, é uma incoerência e uma contradição.

- q) Não se diga também, como faz a AT (cfr. § 2, página 7/7, Doc. n.º 4), que não haveria suporte legal no artigo 90.º do CIRC para efectuar as deduções à colecta do IRC aí previstas, no que respeita à colecta produzida pelas taxas de tributação autónoma. Com efeito (e isto é uma evidência), sendo pressuposto indiscutível para a AT e para os tribunais, que com as taxas de tributação autónoma está em causa o IRC, por que razão se sente a AT habilitada a dizer que deixam de o ser quando o CIRC se refere à colecta do IRC no seu artigo 90.º? E, relacionado com este ponto, não têm as tributações autónomas também a sua matéria colectável, definida na respectiva norma de incidência, constante do CIRC? Sim. Em que é que, então, a referência à matéria colectável no dito artigo 90.º do CIRC, afasta a colecta produzida pelas taxas de tributação autónoma em IRC, como se tem vindo a ouvir da AT em processos sobre este mesmo tema? É/há matéria colectável nas tributações autónomas (evidentemente que há!) quando se trata de desenvolver uma certa linha de argumentação, mas ela eclipsa-se, i.e., as tributações autónomas deixam de ter matéria colectável, quando a AT trata de tentar convencer que o artigo 90.º do CIRC não abrangeria a colecta das tributações autónomas em IRC.
- r) Ao contrário de todos os outros impostos conhecidos, as tributações autónomas não necessitariam de previsões normativas relativas à competência para a sua liquidação, aos timings para essa liquidação, ao modo de processamento dessa liquidação (em qualquer folha de papel, de forma livre? Entregue como e a quem?), etc. Será, portanto, à vontade do freguês (contribuinte) ou da casa (AT), um dos dois. E a defesa pela AT deste absurdo, para quê? Tudo para tentar sustentar, mais uma vez, que não se aplicaria às tributações autónomas o disposto no artigo 90.º do CIRC (e seguintes) e, conseqüentemente, que não se aplicaria à sua colecta obtida conforme regras do anterior artigo 88.º do CIRC, as deduções à colecta previstas naquele artigo 90.º do CIRC.

- s) Ora, as razões que levaram a Direcção de Serviços do IRC a afastar a possibilidade de dedução do crédito de imposto por DTI à colecta das tributações autónomas não são extensíveis às restantes realidades, designadamente aos créditos decorrentes do SIFIDE, que aliás curiosamente, e à semelhança das tributações autónomas, resulta da aplicação de uma percentagem a certas despesas (de investimento), ou ao PEC. Assim, e na medida em que o pedido de pronúncia colocado à Direcção de Serviços de IRC incidia também sobre aquela realidade (dedução de SIFIDE à colecta das tributações autónomas e PEC), a requerente não poderá concluir outra coisa que não aquilo que foi por si sustentado na reclamação graciosa e que aqui se reitera: ou seja, que os Serviços optaram por apenas se referir (e fundamentar por referência) à situação em que o seu entendimento é discordante daquele do contribuinte que solicitou o seu parecer. A não ser assim, teria que se admitir que a Direcção de Serviços do IRC optou por não se pronunciar, deliberadamente, sobre uma questão que foi colocada à sua apreciação, o que constituiria manifesta violação do princípio da decisão previsto no artigo 56.º da Lei Geral Tributária.
- t) A requerente pagou imposto em montante superior ao legalmente devido (cfr. Docs. n.ºs 1, 3, 5 e 6), pelo que, declarada a ilegalidade das (auto)liquidações na parte aqui peticionada, a requerente tem direito não só ao respectivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a juros indemnizatórios. Juros estes calculados sobre os seguintes montantes e a partir das seguintes datas, até integral reembolso dos montante do imposto (tributações autónomas em sede de IRC) indevidamente pagos: i) exercício de 2012: juros sobre € 53.586,12 indevidamente pagos em 27 de Maio de 2013 (Doc. n.º 5), contados desde esta data, e juros sobre os remanescentes € 9.860,53 que deveriam ter sido reembolsados até 31 de Agosto de 2013 (Doc. n.º 1, e artigo 104.º, n.º 6, do CIRC), contados desde 1 de Setembro de 2013, num total de base de incidência dos juros de € 63.446,65; ii) exercício de 2013: juros sobre € 63.185,30 indevidamente pagos em 26 de Maio de 2014 (cfr. Doc. n.º 6), contados desde esta data.
- u) Acresce que o erro de que padecem as (auto)liquidações contra as quais se reclama resulta de erro dos Serviços sobre os pressupostos de direito que condicionou informaticamente o preenchimento das declarações (Modelo 22) de autoliquidação,

como supra se referiu. Nestas circunstâncias – erro imputável aos Serviços – deverá ser reconhecido à requerente o direito a indemnização pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso nos montantes supra referidos.

- v) Quer o indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificado, quer as autoliquidações de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativas aos exercícios de 2012 e 2013, padecem de vício material de violação de lei, porquanto não deve ser vedada a dedução do SIFIDE e do PEC à parte da colecta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma, a começar pelo SIFIDE e, em segundo lugar, pelos mais antigos. Nessa conformidade, deve: ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da reclamação graciosa na medida em que recusou a anulação da parte ilegal, nos termos que aqui se discutiram, das autoliquidações de IRC nas partes produzidas pelas taxas de tributação autónoma, dos exercícios de 2012 e 2013, com isso violando o princípio da legalidade; ser declarada a ilegalidade destas autoliquidações (e serem consequentemente anuladas), nas partes correspondentes aos montantes de € 63.446,65 (2012) e € 63.185,30 (2013); ser, consequentemente, reconhecido o direito ao reembolso destes montantes e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto indevidamente liquidado, contados, até integral reembolso, no que respeita a € 63.446,65 (exercício de 2012), desde 27 de Maio de 2013 quanto a € 53.586,12, e desde 1 de Setembro de 2013 quanto aos restantes € 9.860,53, e no que respeita a € 63.185,30 (exercício de 2013) desde 26 de Maio de 2014; subsidiariamente, caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, deverá então ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem consequentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efectivação (cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), com o consequente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios contados das mesmas datas.

- 1.8. A AT apresentou resposta e juntou processo instrutor, alegando, no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral, em síntese, o seguinte:

- a) Para dirimir a questão controvertida no presente processo, importa começar por analisar a natureza jurídica das tributações autónomas e a sua articulação com as regras gerais do imposto em que se integram.
- b) As considerações tecidas a este respeito revelam que a figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objectivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respectivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” (cfr. n.º 11 do art.º 88.º CIRC) ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos (cfr. n.º 13 do mesmo preceito). Reconhece-se, assim, que o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.
- c) A integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista<sup>2</sup>, em determinados aspectos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes. E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.
- d) Ao contrário do que é afirmado no ponto 9 da declaração de voto de vencido anexa à Decisão Arbitral proferida no processo n.º 697/2014-T, não há uma liquidação

<sup>2</sup> Expressão utilizada pelo Ilustre Professor SALDANHA SANCHES, J. L., Manual de Direito Fiscal, pág.407. «Com esta previsão [tributações autónomas] o sistema mostra a sua natureza dual.»

única de IRC<sup>3</sup>, mas, antes dois apuramentos; Isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.

- e) Contrariamente, à conclusão redutora extraída desta afirmação de que “*se lhes aplica igualmente a norma dirigida à colecta do IRC constante das alíneas b) e c) (actuais c) e d)) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, por não se vislumbrar obstáculo a tanto na sua especial forma de incidência e taxas aplicáveis*”, impõe-se que seja feito um exercício interpretativo em ordem a determinar se o regime das deduções da colecta do IRC, enquanto parte integrante do sistema-regra deste imposto e pré-existente à incorporação no respectivo das tributações autónomas, também se projecta nas (múltiplas) colectas destas tributações.
- f) Convém clarificar que a liquidação das tributações autónomas é efectuada com base nos artigos 89.º e 90.º n.º 1 do Código do IRC mas, aplicando regras diferentes para o cálculo do imposto: (1) num caso a liquidação opera, mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria colectável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código e (2) no outro caso, são apuradas diversas colectas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma.
- g) Donde resulta que o montante apurado nos termos do alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efectuadas à parte do colecta do IRC com a qual exista uma correspondência directa, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime- regra do imposto.
- h) Quando se trata das deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, pretende a Requerente – ancorando-se, salvo o devido respeito, numa leitura simplista e

<sup>3</sup> De facto, o que existe é um pagamento único, pois, quanto às regras de pagamento, no art.º 104.º, n.º 2, alínea a), do CIRC o legislador refere-se ao montante total apurado na declaração, incluindo, portanto,

descontextualizada deste normativo – que a expressão “montante apurado nos termos do número anterior” deve ser entendida como abrangendo o somatório do montante do IRC, apurado sobre a matéria colectável determinada segundo as regras do capítulo III e às taxas previstas no art.º 87.º do mesmo Código, e o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no art.º 88.º. Ora, o resultado desta interpretação implicaria que, na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do art.º 105.º do Código do IRC – e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do art.º 90.º, a saber: «*Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º (...)*» –, fossem incluídas as tributações autónomas. Com efeito, para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerada o IRC apurado com base na matéria colectável determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do art.º 87.º do respectivo Código.

- i) Em boa lógica, só faz sentido concluir que a respectiva base de cálculo corresponda ao montante da colecta do IRC resultante da matéria colectável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo. Assim sendo, a delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, “*montante apurado nos termos do número anterior*”, e no n.º 1 do art.º 105.º do CIRC, “*imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º*”, deve ser feita de forma coerente. O que equivale a dizer que corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do art.º 87.º à matéria colectável determinada com base no lucro e nas taxas do art.º 87.º do Código.
- j) Também, para as deduções à colecta a título de benefícios fiscais, o montante ao qual são efectuadas só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria colectável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas previstas no art.º 87.º do CIRC. Isso, sob pena de uma incongruência resultante da subversão da necessária interligação que, no plano material, deve existir entre os objectivos prosseguidos pelos benefícios e a própria grandeza representada pelo lucro.
- k) Começando pela dedução relativa a benefícios fiscais (alínea b) do n.º 2 do art.º 90.º), quando se trata de benefícios ao investimento – como é o caso do SIFIDE –,

---

*todos os apuramentos.*

tem subjacente a filosofia<sup>4</sup> de que o benefício constitui um prémio cuja amplitude varia com rendibilidade dos investimentos, pois, quanto mais elevado foi o lucro/matéria colectável do IRC maior será a capacidade para efectuar a dedução. Verifica-se, portanto, uma ligação indissociável entre o montante do crédito de imposto por investimento e a parte da colecta do IRC calculada sobre a matéria colectável baseada no lucro e, a não ser assim, subverter-se-ia a necessária articulação que, no plano material, deve existir- entre os objectivos prosseguidos pelos benefícios fiscais e o seu impacto na própria grandeza que serve de base ao cálculo da matéria colectável e da colecta - o lucro.

- l) Para designar a mesma grandeza, tanto o n.º 1 do art.º 92.º como o n.º 1 do art.º 105.º do Código do IRC, referem-se ao “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º” e sobre o seu conteúdo, quer a AT, quer os contribuintes em geral, sempre reportaram os cálculos previstos nesses preceitos – resultado da liquidação e pagamentos por conta, respectivamente - à parte da colecta do IRC que tem por base a matéria colectável determinada como base no lucro. No respeitante à dedução do CFEI o próprio art.º 3.º, n.º 5, alínea a), da Lei n.º 49/2013, fornece uma resposta clarificadora, ao prescrever que «Aplicando -se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1: a) Efectua -se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria colectável do grupo;». Ora, a matéria colectável do grupo, só pode ser a referida no n.º 1 do art.º 69.º “Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.”, cujo cálculo obedece, entre outras, às regras especiais previstas nos artigos 70.º e 71.º, onde não se detecta qualquer interferência das tributações autónomas que, aliás, são determinadas autonomamente por cada sociedade pertencente ao grupo.
- m) Compulsadas a normas que regiam o sistema de incentivos fiscais em investigação

<sup>4</sup> FREITAS PEREIRA, M.H., *Fiscalidade*, Almedina, 2014-5.ª ed., págs. 439-440.

e desenvolvimento empresarial<sup>5</sup>, vulgo SIFIDE, nas circunstâncias de tempo que relevam para os presente autos, verificamos que, segundo o artigo 4º (Âmbito da dedução) do diploma: (...) Ou seja e em síntese: os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos "aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência" (sublinhados nossos) e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de colecta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas «*poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato*». Pois bem, a coleta a que se refere o artigo 90º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria colectável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC]. Sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria colectável [é o disposto no artigo 5º, alínea a), da Lei reguladora do SIFIDE, impedindo esta expressamente que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indiretos].

- n) É manifesto o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos material e temporal dos factos geradores, os quais impõem, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC. É que, a integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista<sup>6</sup>, em determinados aspectos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a

<sup>5</sup> Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto para vigorar entre 2006 e 2010, Lei n.º 55-A /2010, de 31 de Dezembro (artigo 133.º) institui o SIFIDE II a vigorar entre 2011 e 2015, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

regras diferentes.

- o) Ou seja, num (1) caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutra (2) caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC. Pelo que não há uma liquidação única de IRC<sup>7</sup>, mas, antes dois apuramentos; i.e., existem dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias. De onde decorre, irretorquivelmente, a impossibilidade de proceder a qualquer dedução dos créditos resultantes do SIFIDE à colecta produzida pelas tributações autónomas, sob pena de se subverter todo a teleologia que esteve presente na sua génese.
- p) Por simples decorrência das considerações firmadas nos pontos anteriores, que conduziram à conclusão de que as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC são efectuadas ao “montante apurado nos termos do número anterior”, entendido como o montante do IRC apurado com base na matéria colectável determinada de acordo com as regras constantes do capítulo III e das taxas do art.º 87.º do mesmo Código e descendo ao caso concreto, é possível estender tal conclusão à dedução relativa aos pagamentos especiais por conta. De todo o modo, é também possível alcançar a mesma conclusão se se atentar na natureza do pagamento especial por conta (PEC), definido como sendo um adiantamento entregue ao Estado por conta do imposto devido a final, que pode ser efectuado em duas prestações (art.º 106.º, n.º 1, CIRC) e cujo cálculo toma como ponto de partida o volume de negócios do sujeito passivo relativo ao período de

<sup>6</sup> Expressão utilizada pelo Ilustre Professor SALDANHA SANCHES, J. L., Manual de Direito Fiscal, pág.407. «Com esta previsão [tributações autónomas] o sistema mostra a sua natureza dual.»

<sup>7</sup> De facto, o que existe é um pagamento único, pois, quanto às regras de pagamento, no art.º 104.º, n.º 2, alínea a), do CIRC o legislador refere-se ao montante total apurado na declaração, incluindo, portanto, todos os apuramentos.

- tributação anterior (n.º 2).
- q) Embora o PEC se distinga, em matéria de regras de cálculo, dos pagamentos por conta – pois estes têm como base de cálculo o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, relativo ao período de tributação imediatamente anterior (n.º 5 do art.º 105.º CIRC) –, é de salientar que estes regimes têm em comum a natureza de pagamento adiantado do IRC;
- r) A natureza jurídica do PEC, revelada pela sua configuração como «instrumento ou garantia de pagamento do tributo por conta do qual é exigido, e não como imposição a se» (cfr. Acórdão do TC supra citado), bem como pela função que lhe está associada no combate à evasão e fraude fiscais, liga indissociavelmente este pagamento ao montante do IRC apurado sobre a matéria colectável determinada com base no lucro (capítulo III do Código). Daí resultando que o crédito pelas quantias entregues como pagamento especial por conta, não constitui em crédito exigível que os sujeitos passivos do IRC possam dispor.
- s) Em suma, a interpretação do n.º 2 do art.º 90.º em coerência com a natureza e conteúdo das deduções previstas nas suas alíneas, entre as quais figura o PEC, deve ser feita à luz dos objectivos gerais do IRC que se reconduzem, na sua essência, à tributação do rendimento das pessoas colectivas, determinado em conformidade com as regras do capítulo III do respectivo código. Sendo, por isso, manifestamente destituída de qualquer base a pretensão da ora Requerente de dedução do montante suportado em sede de pagamento especial por conta à colecta produzida pelas tributações autónomas nos anos de 2012 e 2013.
- t) A este respeito cumpre, esclarecer, em abono da verdade – que nos parece apresentar-se distorcida no Pedido –, o que realmente foi entendido pela AT, no âmbito da Informação n.º .../2013, datada de 04.10.2013, da Direcção de Serviços do IRC (junta ao Pedido). Em diversas passagens daquele Pedido a Requerente alega que a AT já teria tomado posição a favor da sua pretensão, precisamente, através da aludida Informação. Porém, como esse Tribunal facilmente poderá verificar, tal não sucedeu.
- u) Efectivamente, como se comprova pelo teor da citada Informação, a AT pronunciou-se, tão-só, sobre: a possibilidade de o crédito de imposto para a

eliminação da dupla tributação internacional, por força de Convenção em vigor com o Estado da fonte dos rendimentos, ser deduzido à soma resultante do IRC liquidado segundo as normas do Código do IRC e do montante da derrama municipal liquidada, nos termos da legislação respectiva; - a inclusão da derrama estadual para efeitos da aplicação do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 91.º e n.º 1 do art.º 91.º, do Código do IRC;- a desconsideração das tributações autónomas no montante apurado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º para efeitos de dedução de qualquer crédito de imposto por dupla tributação internacional. Posto isto, não se pode atribuir à AT uma posição num determinado sentido – que, curiosamente, surge no Pedido como favorável à pretensão da Requerente -, quando, sobre a matéria em causa, não houve qualquer emissão de pronúncia que leve a concluir que foi alterado entendimento expresso no preenchimento da declaração periódica de rendimentos, modelo 22, que, como vimos e demonstrámos, afasta por completo a possibilidade de dedução dos pagamentos especiais por conta ao montante das tributações autónomas.

- v) Novamente labora em erro a Requerente quando no Pedido afirma que «(...) intencional ou inadvertidamente, a declaração Modelo 22 do IRC e respectiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que se deduza à colecta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 das declarações Modelo 22 (...) os pagamentos especiais por conta ainda por deduzir à colecta de IRC, a começar pelos mais antigos».
- w) 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. Em conformidade, terão as mencionadas aplicações informáticas que ser sujeitas a adaptações sempre que se justifique, seja na decorrência de alguma alteração legislativa, seja assumida uma posição uniforme (superiormente sancionada) pela AT, ou quando se detecte algum lapso/ erro nas mesmas.
- x) Mesmo que fosse configurável a procedência do pedido quanto ao pagamento de juros - o que não é, já que improcedendo o pedido principal, terá forçosamente que

improceder o pedido de juros - na situação em apreço nos autos, o seu cômputo teria como termo inicial a data em que ocorreu a da decisão que indeferiu a reclamação graciosa e, nunca, o momento indicado pela Requerente no seu pedido.

- y) Sempre se terá que chamar à colação, dissipando-se definitivamente a questão controvertida, o teor do artigo 117.º, o qual aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, com os efeitos previstos no artigo 119.º todos da Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2016, aprovada no dia 16.03.2016, nos quais se preconiza, com carácter interpretativo, que «A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos do artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.». Tal norma veio clarificar positivando, como se evidenciou *supra*, o entendimento e prática perfilhados pacificamente pela doutrina e pelos contribuintes em geral, os quais nunca foram postos em causa pela AT, pelo que qualquer interpretação dissonante será materialmente inconstitucional. Com efeito, desde a criação da Tributações Autónomas, no início da década de 90, e a sua evolução legislativa, sempre foi pacífico por “aqueles que contam” que as tributações autónomas não admitiam qualquer dedução.

1.9-Notificada a Requerente para informar se mantinha interesse na inquirição das testemunhas por si arroladas, veio a mesma informar o Tribunal que prescindia da prova testemunhal.

1.10- Por despacho de 7 de abril de 2016, o Tribunal, não tendo sido invocadas exceções e não havendo lugar à produção de prova constituenda, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por força dos princípios da celeridade, simplificação e informalidade. Mais designou o dia 11 de agosto de 2016 como prazo limite para prolação da decisão arbitral.

1.11-Em sede de alegações, Requerente e Requerida pugnaram, no essencial, pelas posições que sustentaram na petição inicial e na resposta, respectivamente.

\*\*\*

## **II. SANEAMENTO**

- 2.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
- 2.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 2.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 2.4. Não foram suscitadas quaisquer exceções de que cumpra conhecer.
- 2.5. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

\*\*\*

## **III. MÉRITO**

### **III. 1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **§1. Factos provados**

Julgam-se provados os seguintes factos:

- a) Em 27 de Maio de 2013 e em 26 de Maio de 2014 a ora requerente procedeu à apresentação das declarações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) Modelo 22 do seu Grupo Fiscal, referentes aos exercícios de 2012 e 2013, sendo que apresentou ainda declaração de substituição em 24 de Maio de 2014, com referência ao período de tributação de 2012 (Docs 1 a 3) tendo nesses momentos procedido à autoliquidação de tributações autónomas em IRC desses mesmos anos de 2012 e 2013, nos montantes, respectivamente, de € 63.446,65 (2012) e € 63.185,30 (2013), respectivamente (Docs 1 a 3) .
- b) A requerente entregou no dia 27 de Maio de 2013 a declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2012 do seu Grupo Fiscal, e em 26 de Maio de 2014 a declaração de IRC Modelo 22 do seu Grupo Fiscal referente ao exercício de 2013, sendo que apresentou ainda declaração de substituição em 24 de Maio de 2014, com referência ao período de tributação de 2012 (cfr. Docs. n.ºs 1 a 3).
- c) De acordo com a declaração de rendimentos entregue, no exercício de 2012, o Grupo Fiscal C... apurou um montante de imposto a pagar de € 53.586,12, que se encontra pago (Doc. n.º 5), e o qual resultou de uma colecta de tributações autónomas no montante de € 63.446,65, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 9.860,53 a cujo reembolso a A... tinha direito (Doc. n.º 1).
- d) Com respeito ao exercício de 2013, de acordo com a declaração de rendimentos entregue, o Grupo Fiscal C... apurou um montante de imposto a pagar de € 63.177,06, que se encontra pago (Doc. n.º 6), e o qual resultou de uma colecta de tributações autónomas de € 63.185,30, acrescida de derrama municipal suportada no montante de € 18,71, e deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 26,95 a cujo reembolso a A... tinha direito (Doc. n.º 3).
- e) O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2012 ascendia a € 104.536,77, e no final de 2013 ascendia a € 115.869,75, conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE (cfr. Doc. n.º 7).
- f) Em sede de PEC subsiste um montante acumulado por deduzir à colecta do IRC que ascendia em 2012 a € 6.500,30, e que em 2013 ascendia a 15.696,86,

conforme certificação e comprovativo dos PEC efectuados retirado directamente do portal das finanças que aqui se juntam como Docs. n.º 8 e 9.

- g) Em 25 de Maio de 2015 a requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas autoliquidações respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013 e em 28 de Setembro de 2015 foi a requerente notificada do indeferimento da *supra* referida reclamação graciosa (Doc. 4).
- h) As empresas integrantes do Grupo Fiscal na origem do SIFIDE não são e não eram, então entidades devedoras ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições (cfr. certidões que se juntam como Doc. n.º 10 e artigos 5.º, alínea a) e 6.º, n.º 2, segunda parte, da Lei n.º40/2005, de 3 de Agosto).

## §2 . Motivação quanto à matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas partes em sede de facto e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo.

## III.2. MATÉRIA DE DIREITO

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se as autoliquidações de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativas aos exercícios de 2012 e 2013, padecem do vício material de violação de lei, objeto de impugnação porquanto, segundo entende, não deve ser vedada a dedução do SIFIDE e do PEC à parte da coleta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma.

Segundo a argumentação da Requerente a coleta do IRC, prevista no artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, alíneas b) e c), na redação em vigor em 2013, abrange também a coleta das tributações autónomas em IRC. Alega ainda a Requerente que, caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, deverá então subsidiariamente ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem consequentemente

anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação, com base no artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT e artigo 103.º, n.º3, da CRP.

A resposta ao problema colocado pressupõe, desde logo, que se analise a evolução da figura das tributações autónomas com vista a averiguar se o seu regime jurídico (compreendendo natureza e razão de ser) é compaginável com a pretensão da Requerente.

Vejamos.

### **III.2.1.1. A natureza das tributações autónomas na jurisprudência e na doutrina**

No sentido de com as tributações autónomas se tributar a despesa e não o rendimento aponta-se, entre o mais, o voto de vencido do Exmo Senhor Conselheiro Vítor Gomes, aposto no Acórdão n.º 204/2010 do Tribunal Constitucional, em que afirma, referindo-se às tributações Autónomas:

*"Embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, (...). Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta.*

*Deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, 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".*

Foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do STA (2.ª secção, processo 830/11, de 21-03-2012) *"que sob a designação de tributações autónomas se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do (então) art.º 81.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos*

*passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do [então] art.º 81.º) e que não são consideradas como custo no cálculo do rendimento tributável em IRC.*

*Refira-se contudo que já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no (então) art. 81.º n.º 3 do CIRC e ajudas de custo estão afectas á actividade empresarial e “indispensáveis” pelo que são fiscalmente aceites nalguns casos ainda que dentro de certos limites.*

*Por sua vez, o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 18/11, diz-nos que existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a “encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos” e que por isso a proibição da aplicação retroativa da lei nova não se aplica, pois tais encargos teriam sido incorridos independentemente do regime fiscal aplicável: isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas. Este argumento do Tribunal Constitucional, a propósito da aplicação retroativa da lei fiscal às tributações autónomas (e esta matéria da aplicação da lei no tempo não cabe no objeto desta decisão), interessa-nos apenas salientar que o Tribunal reconhece que este regime constitui uma limitação à tributação do rendimento real (a qual é garantida pelo art.º 104.º n.º 2 da CRP).*

*Em recente Acórdão (n.º 310/12, de 20 de Junho, Relator Conselheiro João Cura Mariano), o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11, aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11, todos citados nos parágrafos anteriores, nos termos seguintes. “Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.*

*Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo. Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.”*

Jurisprudência reiterada pelo Acórdão do Plenário, no Acórdão n.º 617/2012, processo n.º 150/12, de 31/1/2013 e no Acórdão n.º 197/2016, processo n.º 465/2015.

Em relação à doutrina constatamos que, no essencial, o conceito e a natureza das tributações autónomas não se afasta substancialmente do entendimento da jurisprudência produzida pelo Tribunal Constitucional.

Como refere RUI MORAIS, “*está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas com constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual*

*aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento.” (RUI DUARTE MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, pp. 202-203).*

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que *“não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não despesa por elas efectuadas -, mas da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente”*. Também CASALTA NABAIS considera que se *“trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento”* (CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.<sup>a</sup> Ed., p. 614. No mesmo sentido, cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Lições, 2015, p. 237).

Em suma, alguma doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Tribunal Constitucional consideram que as tributações autónomas são factos tributários autónomos, que incidem sobre a despesa. Assim, apesar de inseridas formalmente no Código do IRC, dizem respeito a uma tributação distinta do imposto sobre o rendimento.

Acresce que é aceite pela generalidade da doutrina e jurisprudência que as tributações autónomas visam prevenir práticas abusivas de remuneração de trabalhadores, gerentes e sócios/accionistas da sociedade. Como refere SALDANHA SANCHES, *“Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal.”* (SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406). *“Trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresa procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam...”*(CASALTA NABAIS, *Idem*, p. 614).

### **III.2.1.2. Evolução da figura das tributações autónomas**

Na redação inicial do Código do IRC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, não se fazia nenhuma referência expressa ou implícita a tributações autónomas, no âmbito do IRC. Só com a Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1990, foi feita uma primeira referência a tributações autónomas no âmbito do IRC, através da autorização legislativa que consta do n.º 3 do seu artigo 15.º, em que se preceitua o seguinte:

*3 - Fica o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código.*

Como é consabido, a origem no ordenamento jurídico fiscal português das tributações autónomas remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, onde concretamente no seu artigo 4.º, com relação a despesas confidenciais ou não documentadas se estabelecia uma tributação autónoma à taxa de 10% e, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, uma taxa de 6,4%. Concretizando esta autorização legislativa, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 192/90, em que incluiu, à margem dos códigos do IRS e do IRC, uma norma sobre tributações autónomas em que se estabelece o seguinte:

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho

Artigo 4.º

*As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.*

Esta norma e de uma forma geral, o regime das tributações autónomas, veio a ser objeto de diversas alterações (v. g. a Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro; a Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro; a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) nomeadamente através de sucessivas modificações, quer das taxas, quer da sistematização e redação às mesmas conferida, nos respetivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos, ou seja quer no CIRC, quer no CIRS.

Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o decreto que consagrou as “*tributações autónomas*” foi revogado, aditando-se ao CIRC o artigo 69º-A – correspondente à data dos factos subjacentes (2012 e 2013) ao artigo 88º, onde para além da manutenção da incidência destas às despesas não documentadas, às despesas de representação e às despesas com viaturas, se estendeu a mesma a outras situações da natureza diversa.

Podemos, assim, retirar duas ilações de princípio:

- (i) A primeira é a de que as tributações autónomas incidem quer sobre encargos dedutíveis, quer sobre encargos não dedutíveis em sede de IRC;
- (ii) A segunda é a de que as tributações autónomas visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC, mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos.

Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Podendo, ter-se como assente, e para o que relevará no sentido da decisão a proferir no âmbito dos presentes autos os seguintes pressupostos:

- (i) as tributações autónomas de IRC ancoradas nos diversos números e alíneas do artigo 88º do CIRC traduzem situações diversas, às mesmas cabendo também taxas de tributação diferentes;

- (ii) as tributações autónomas de IRC incidentes sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC devem ser entendidas como pagamentos independentes da existência ou não de matéria coletável;
- (iii) interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionado podendo entender-se como uma exceção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas coletivas de acordo com o lucro real e efetivo apurado (artigo 3º do CIRC),
- (iv) nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinadas despesas que estão sujeitas a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário);
- (v) o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não o transforma num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa;
- (vi) a tributação autónoma não é equivalente à não dedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

- a) A tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;
- b) Pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a

evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;

c) Trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;

d) Considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exata da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

### **III.2.1.3.A causa e a função das tributações autónomas em sede de IRC**

É pacífico que as tributações autónomas radicam, como se aflorou, na necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objeto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são suscetíveis de configurar formalmente um gasto da pessoa coletiva, mas que, substancialmente, representam ou podem configurar abusos em ordem a minimizar a medida real do imposto.

Ciente desta dificuldade de, muitas vezes, se efetuar uma separação rigorosa destas duas realidades, foi sucessivamente “enxertado”, conforme supra descrito, no regime de tributação do lucro real e efetivo estabelecido no CIRC, como padrão geral, um regime autónomo de tributação de certos gastos, no todo ou em parte indesejados e indesejáveis que contaminam os termos do dever de imposto, que assim, surge configurado abaixo da real capacidade contributiva da entidade que a releva como tal.

Nestes termos, na ontologia das coisas pode afirmar-se que as tributações autónomas surgem integradas no regime do IRC, são apuradas e devidas no âmbito da relação jurídica de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e é no quadro dela que se efetua o seu apuramento. Mas não “são IRC”, *tout court* como a Requerente lapidar e definitivamente o afirma. Para que o fossem teriam, desde logo, que tributar o rendimento, e isso não é o que sucede, em momento algum, pelo que, neste respeito, não nos parece necessário lucubrar mais profundamente. Embora exista – não se nega -, uma

instrumentalidade evidente entre o IRC e o modelo de tributação da renda em Portugal e as tributações autónomas, facto de resto bem evidenciado na jurisprudência dos Tribunais Superiores e, em especial, do Tribunal Constitucional, prevalece o entendimento de que as tributações autónomas tributam despesas.

De facto, elas são um instrumento que, afastando-se e introduzindo alguma medida de entorse num sistema que declara tributar rendimentos reais e efetivos, afinal também tributa gastos, dedutíveis ou não em IRC. Sem que com isso fiquem violados os ditames constitucionais já que a norma aplicável (art.º 104.º, n.º 2 da CRP) declara imperativa a tributação das empresas “fundamentalmente” sobre o seu rendimento real, sem prejuízo quer das situações de tributação segundo os lucros ou o rendimento real quando seja apurado por métodos indiretos, quer das situações de tributação de gastos objeto de tributação autónoma por expressa opção de lei, do estabelecimento de soluções técnicas como é o caso do pagamento especial por conta e das regras específicas visando a sua devolução.

Vale lembrar, a propósito, que nem os sistemas fiscais nem os modelos de imposição concreta correspondem a modelos puros, isentos de elementos de extraneidade ao próprio sistema fundacional, de valores, ou ao próprio regime geral de um qualquer imposto abstratamente considerado. Todos os impostos possuem características ou soluções que, quando vistas isoladamente, podem representar objetivamente uma descaracterização do modelo tal como na pureza dos conceitos foi concebido, mas que, quando articuladas com o modelo, se verifica que concorrem para a sua efetividade, e lhe conferem ou reforçam a sua coerência.

Essas soluções, mais pragmáticas ou específicas, não ferem tais ditames valorativos essenciais, sejam eles de proteção da receita ou de densificação dos ideais valorativos gerais (da ordem tributária) ou específicos do imposto, como é o caso da necessidade de evitamento de abusos. Desde que, eles mesmos não sejam de tal modo relevantes que abjurem o modelo de tributação-regra ou falseiem estruturalmente os valores em que radica.

Embora, no caso, a opção da lei fundamental e da lei ordinária, por consequência, haja sido claramente no sentido de tributar o rendimento das pessoas coletivas e, nas formas possíveis de apuramento deste, se haja escolhido a tributação do rendimento real e

efetivo como manifestação do mais elevado padrão de justiça fiscal, a verdade é que o sistema sempre conheceu desvios mais ou menos relevantes. Seja porque certos gastos não são considerados como tal pela lei fiscal embora objetivamente possam ser imputáveis a uma atividade comercial, seja porque a lei fiscal, reconhecendo essa essencialidade, teme a ocorrência de abusos, como é o caso das tributações autónomas, genericamente falando.

Em parte este afastamento da pureza dos conceitos é uma consequência inevitável da complexidade das relações da vida, seja porque modelos de imposição fiscal puros são mais onerosos de implementar e gerir já que requerem informação relevante muito mais apurada, seja porque no campo dos impostos, como noutros campos da vida, há que temperar o ideal de justiça consagrado com soluções de razoabilidade normativa na qualificação dos factos relevantes e técnica nas soluções e exigências a estabelecer. Tudo para evitar que os modelos tributários sejam excessivamente complexos e onerosos deixando de atingir e realidades e práticas que mitiguem a carga tributária ou concorram para uma má distribuição da mesma.

Ora, deste balanceamento dos valores que suportam o dever de estabelecer / suportar imposto com as realidades da vida pode resultar a necessidade de estabelecer limites (fiscais ou outros) ao comportamento dos sujeitos passivos, em ordem a manter dentro de padrões gerais de equilíbrio, as soluções legais do sistema.

Por outro lado, importa ter presente, porque isso releva para efeitos da decisão a tomar, que as TA's configuram normas anti - abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes face ao dever de imposto, pelos quais tradicionalmente conseguiam alcançar uma medida de imposto inferior ao que o evidenciava a sua capacidade contributiva efetivamente revelada mas que, mercê, desses comportamentos abusivos era passível de ser mitigada ou eliminada. E com evidente violação ou postergação do princípio da justiça, de justa repartição da carga fiscal por quem revela capacidade contributiva.

Consequentemente, faz sentido admitir que se façam deduções gerais à coleta do imposto, que são permitidas por lei para dar sentido efetivo ao princípio da tributação do rendimento real e efetivo. Mas que, com relação à coleta devida por tributações autónomas, essa dedução geral deixa de fazer sentido porque, não tributando os lucros, mas despesas, não se coloca, quanto a elas, a questão da justiça na repartição do encargo geral do

imposto, pelo que seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti abusivo que as impregna; o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.

Ora, as tributações autónomas, como parece claro, não têm uma finalidade marcadamente reditícia, isto é, não visam, primacialmente, a obtenção de (mais) receita fiscal, embora este possa não ser um aspeto despiciendo, verificável. Elas visam dissuadir comportamentos, práticas ou opções das empresas radicadas em razões essencialmente de natureza de poupança fiscal, reditícia. Por outro lado, preservam os equilíbrios próprios do regime de tributação das pessoas coletivas, evitando distorções não apenas ao nível dos resultados tributáveis, como ondas de comportamentos desviantes, afetadores da expectativa jurídica da receita, em cada ano económico.

E forçam, através destas cláusulas gerais anti abuso, a manutenção de uma correlação saudável entre os volumes de negócios, os lucros tributáveis e o imposto devido a final pelas entidades sujeitas a IRC, em linha com os níveis médios de carga fiscal efetiva que recai sobre os diferentes grupos de contribuintes, dentro do sistema fiscal português e, até, comparativamente com a dos estados membros da OCDE ou fora dela.

As tributações autónomas, incluindo as previstas na al. b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC têm, pois, uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas do imposto. E isto porque elas – as tributações autónomas – como mecanismo anti abuso, não são alheias aos fins gerais do sistema fiscal.

A adoção de regimes legais que limitem os efeitos nefastos que resultem de comportamentos afetadores da equilibrada repartição da carga fiscal sobre os diferentes grupos de contribuintes não constitui apenas uma opção do legislador, mas é, antes, uma obrigação estrita, em resultado na obrigatoriedade de gizar e fazer funcionar o sistema como um todo de forma equilibrada. As tributações autónomas introduzem, é certo, mecanismos de tributação que, naturalmente, desagradarão aos seus destinatários, mas impedem ou limitam os efeitos nefastos de práticas abusivas que prejudicariam outros e são, por isso, necessárias à preservação dos equilíbrios do sistema. Ora, as empresas, tal como as pessoas singulares, também estão sujeitas e com a mesma intensidade ao dever geral de pagar impostos e, nesta medida, a lei fiscal não pode deixar de consagrar mecanismos que limitem procedimentos desviantes. Exatamente porque cada um deve

suportar imposto segundo pode, isto é, segundo são as suas capacidades contributivas reveladas.

Importa notar que nos nossos dias se adotou, como regra geral, o regime da tributação segundo o rendimento real e efetivo para as pessoas coletivas. Ora, este não constitui apenas uma mera opção de funcionamento do sistema fiscal, de entre várias outras possíveis. Ela é, antes, uma manifestação concreta da modernidade e da maturidade de um sistema fiscal que exige dos seus destinatários / beneficiários uma maturidade da mesma estatura pois representa também uma nova forma de responsabilização ética e social perante o fenómeno do imposto (a propósito das questões sobre os limites da moral face ao imposto vejam-se SUSANNE LANDREY, STEF VAN WEEGHEL e FRANK EMMERINK). Pois que existe uma interligação profunda e indiscutível entre o direito e a moral (JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 9.<sup>a</sup> Reimp. pp. 50 e segs.).

Como referiu oportunamente SALDANHA SANCHES, citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28, que as tributações autónomas constituem uma forma de obstar a 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. Este carácter anti abuso 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, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita. Elas “terão então materialmente 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)”* (A Decisão Arbitral do CAAD 210/13-T fala em “*despesas que partilham entre si um risco de não empresarialidade, isto é, um risco de não serem realizadas com fins empresariais, mas sim extra-empresariais ou privados*”.

Todas estas considerações convocam o que nos parece ser a verdadeira *sententia legis*, posto que a descoberta do verdadeiro sentido da lei constitui um imperativo, pois que

importa assegurar que a atividade do intérprete atinja um sentido interpretativo pelo qual a lei exteriorize o seu sentido mais benéfico, mais profícuo e mais salutar, no dizer de FRANCESCO FERRARA, no seu *Interpretação e Aplicação das Leis*, Arménio Amado, editores, 1978, p. 137 e segs. Por outro lado, o sentido lógico da interpretação não nos conduz senão no sentido de que as tributações autónomas assentam numa lógica segundo a qual a lei pretende evitar ou desincentivar tais pessoas coletivas de relevar (abusivamente) como gastos valores relativos a bónus ou remunerações variáveis. É a relevação como gasto para efeitos de IRC, na sua inteireza, que se pretende desincentivar.

Fazendo apelo à *ratio legis* fica claro que as tributações autónomas são cobradas no âmbito do processo de liquidação do IRC de acordo com uma raiz e uma dogmática próprias que levam a que a coleta total do imposto não seja uma realidade unitária mas composta (MANUEL DE ANDRADE, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*). Assim, é nela possível descortinar a coleta de imposto propriamente dita, resultante da mecânica geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas coletivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (art.º 103.º, n.º 1 da CRP). Tudo no respeito e em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e do dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada. E a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º do CIRC e nos termos e modos ali referenciados.

A esta coleta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a coleta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma raiz, um sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adoção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do código, que configura, com é pacífica doutrina, uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta. Sendo que, neste caso, por se tratar de cumprir finalidades que extravasam os fins puramente reditícios do imposto, para se situar no campo dos comportamentos que a lei considera abusivos e / ou não desejados, nos parece claro que não faz sentido que se lhe efetuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.

Atento o que vai exposto, estamos agora em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do SIFIDE e do PEC à parte da coleta de IRC correspondente às taxas de tributações autónomas.

### III. 2.2. Quanto à não dedutibilidade do SIFIDE

Concluiu-se que a coleta das tributações autónomas tem uma raiz diferente, que não pode, sob pena de subversão da ordem de valores, permitir a dedução de benefícios fiscais, sob pena de descaraterização dos princípios que especificamente se pretendem prosseguir.

Com efeito, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se, o que sucederia se fosse possível deduzir à coleta das tributações autónomas, incentivos fiscais, como a Requerente o pretende. Essa possibilidade resultaria num duplo efeito estranho: de um lado poderia, no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e, de outro, propiciaria a dedução de certo benefício fiscal (no caso, está em causa o SIFIDE<sup>8</sup>, pelo cumprimento dos objetivos ou adoção das condutas fixadas na norma consagradora do direito ao benefício fiscal) a imposto que tem uma função especificamente anti abuso, de mitigação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.

Da conjugação destas possibilidades resultaria um resultado contraditório, ilegal e anti ético, justamente porque a mesma lei fiscal permitiria, no quadro do mesmo sistema fiscal, desonerar o contribuinte do encargo do pagamento de um imposto que é justamente

---

<sup>8</sup> O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial visa aumentar a competitividade das empresas, apoiando o seu esforço em Investigação e Desenvolvimento através da dedução à coleta do IRC das respetivas despesas. O SIFIDE foi criado em 1997 como medida de estímulo à participação do setor empresarial no esforço global de I&D. A experiência resultante da sua aplicação permite concluir que este mecanismo tem contribuído para um incremento efetivo da atividade de I&D por parte das empresas portuguesas. O sistema de incentivo passou por diversas revisões. O SIFIDE II passou a vigorar a partir de 2011 com a introdução de algumas alterações à legislação que o tornam ainda mais atrativo para as empresas. A Lei do Orçamento do Estado para 2011 – Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, alterado posteriormente pela Lei 83-C/2013 de 31 de Dezembro, veio instaurar o SIFIDE II, que veio substituir o SIFIDE, com o objetivo de continuar a aumentar a competitividade das empresas, apoiando os seus esforços em I&D. O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarias II, a vigorar no período de 2013 a 2020, visa apoiar as atividades de Investigação e de Desenvolvimento, relacionadas com a criação ou melhoria de um produto, de um processo, de um programa ou de um de um equipamento, que apresentem uma melhoria substancial e que não resultem apenas de uma simples utilização do estado atual das técnicas existentes.

devido pela adoção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art.º 88.º do CIRC).

Conclui-se, desta forma, pela ilegalidade da dedutibilidade do SIFIDE à coleta das tributações autónomas, sem necessidade de se lançar mão do carácter interpretativo dado pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (OE para 2016), ao artigo 21.º do artigo 88.º do CIRC, que passa a ter o seguinte conteúdo: “21 - A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”

Em suma, o legislador ao aditar este n.º 21 ao artigo 88.º do CIRC com o conteúdo mencionado limitou-se a acolher e a reforçar o sentido interpretativo que já resultava das normas vigentes como ficou demonstrado pelo raciocínio supra exposto.

Termos em que, não assiste razão à Requerente, pelas razões e com os fundamentos invocados, no que respeita à possibilidade de dedução do benefício fiscal relativo ao SIFIDE à coleta das tributações autónomas.

### **III.2.3. A evolução do PEC – Pagamento Especial por conta de IRC devido a final e seu regime**

A génese e a evolução do PEC desenvolvem-se em três estádios, designadamente (i) o regime que vai do seu nascimento até ao ano 2000; (ii) o regime aplicável aos exercícios de 2001 e 2002; e o regime subsequente que vigora até hoje.

Na sua versão inicial o PEC foi apresentado como ferramenta de melhoria do sistema, que era e é muito baseado na declaração dos rendimentos pelos contribuintes. A sua introdução no sistema fiscal foi simultânea com a redução da taxa geral do IRC em dois pontos percentuais. A ocorrência dos dois factos não é coincidência; por um lado, reduziu-se a taxa aplicável aos contribuintes pagadores de imposto; através do PEC promoveu-se o pagamento especial de quantia a título de imposto, ainda que a título provisório, pelos sujeitos passivos que apesar de continuarem a desenvolver a sua atividade ano após ano, persistiam em declarar rendimentos negativos ou nulos, escapando à

tributação efetiva. É pois, como medida de combate às “práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos” que o PEC foi justificado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, que o instituiu.

A provisoriedade do pagamento do imposto residia afinal na possibilidade de deduzir as quantias pagas como PEC ao IRC apurado nos termos gerais, fixados no artigo 71.º do CIRC então vigente (do qual ainda não faziam parte as tributações autónomas), embora essa dedução só fosse possível se apesar dessa operação o valor do imposto a pagar fosse positivo (71º-6 CIRC.1998). Não havendo IRC a pagar nos termos gerais, o valor do PEC satisfeito podia ser reportado para o exercício seguinte (74º-A-1) ou reembolsado mais tarde (74º-A-2). Procurava-se assim garantir que a generalidade dos sujeitos passivos satisfizesse valor por conta do IRC, calculado provisoriamente sobre o volume de negócios do exercício anterior (83º-A). No fundo ficionava-se que todas as empresas teriam por tendência um lucro tributável, calculado de acordo com os parâmetros gerais, equivalente a 1% do seu volume de negócios do ano anterior, acertando-se posteriormente a conta se assim não fosse.

A reforma do IRC operada em 2000-2001 através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro reduziu o caráter de pagamento por conta que o imposto tinha, impedindo o seu reembolso enquanto o contribuinte se mantivesse em atividade e impôs que o reporte das quantias satisfeitas fosse feito apenas até ao quarto exercício subsequente (74º-A-1 CIRC.2001). Desta norma restritiva resulta, pela primeira vez, a possibilidade do PEC se transformar em coleta mínima (TERESA GIL, *Pagamento Especial por Conta*, Revista Fisco. Ano XIV, (março 2003), n.º 107-108, p. 12) quando não fosse possível deduzir as quantias satisfeitas, por esgotamento do período de reporte. Em síntese é possível afirmar que as alterações introduzidas nesta reforma não só mantiveram como acentuaram a tónica de combate à evasão fiscal que tinha animado a introdução do PEC. Apesar de nesta ocasião as “tributações autónomas” terem sido introduzidas no CIRC, não foi previsto qualquer mecanismo de articulação entre os dois instrumentos.

A terceira configuração do PEC é introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, que no seu artigo 27.º introduziu um novo regime da dedutibilidade do PEC no artigo 87.º, n.º3, do CIRC, repondo a possibilidade de reembolso das quantias entregues a título de pagamento especial por conta e não abatidas na liquidação anual de IRC.

Manteve-se ainda aqui o caráter de medida de perseguição da evasão fiscal, embora se tenha aligeirado, sem o abolir completamente, o cunho de coleta mínima, face aos apertados condicionalismos impostos para o reembolso.

Dispõe o artigo 104.º do CIRC que: “*As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:*

- a) *Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;”*

(...)

E o art.º 106.º do CIRC dispõe: “*Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.”*

Do que antecede resulta a obrigatoriedade, para os sujeitos passivos de IRC, de efetuar pagamentos por conta do IRC que será devido a final. Como é sabido, a técnica dos pagamentos por conta consiste, no geral, num mero mecanismo de antecipação do imposto que venha a ser devido a final. Trata-se, como é pacificamente aceite, de um meio que tem vantagens para o Estado pois permite-lhe antecipar o recebimento do imposto, ao mesmo tempo que assegura a sua coleta no momento ou à medida que o rendimento se produz, sem prejuízo do apuramento final e com observância do apuramento do que for devido segundo o método geral de tributação pelo lucro real.

É verdade que a razão de ser dos pagamentos por conta e do pagamento especial por conta, partindo deste tronco comum - já que, inequivocamente, ambos são o produto de uma técnica tributária pela qual a coleta do imposto devido a final é antecipada – diverge pois, ainda assim, apresentam (no segundo caso), justificações algo diferenciadas. Ao

passo que a razão de ser dos pagamentos por conta se esgotam, a nosso ver, nos fundamentos supra evidenciados, já o pagamento especial por conta, não perdendo essa finalidade de vista, tem ainda uma outra que se lhe adicionou. Com efeito, como bem se refere no Ac. Arbitral proc. n.º 113/2015-T, “na doutrina e na jurisprudência o regime do PEC sempre foi tido como sistema para evitar a evasão fiscal e para garantir o pagamento de imposto por todas as empresas em atividade.” É, também isso que resulta do trabalho doutrinário desenvolvido pelo Tribunal Constitucional. Do seu acórdão n.º 494/2009, resulta que o PEC, no recorte que lhe foi dado no CIRC, está também “indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais”, procurando garantir que os rendimentos manifestados pelos contribuintes “correspond[am] ao rendimento tributável realmente auferido”. [ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional (plenário) n.º 494/2009 de 29-09-2009, processo n.º 150/12 (VÍTOR GOMES), disponível em < <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090494.html>>.

O citado Acórdão n.º 494/2009 do Tribunal Constitucional identifica múltiplos trabalhos científicos que se pronunciaram no mesmo sentido, como é o caso de Teresa Gil, *ob. e loc. cit.*, que deu conta das circunstâncias que rodearam a introdução do PEC, designadamente das dificuldades na aplicação do princípio da tributação pelo lucro real, constatadas face à “divergência que existe entre os lucros efetivamente obtidos e aqueles que são declarados pelas empresas e, portanto, objeto de tributação”.

Como se tem dito, e neste passo, fazemos nossas a síntese invocada na supra referida Decisão Arbitral, em que o regime atual do PEC é assim caracterizado por “(i) ter ligação indissociável à luta contra a evasão e fraude fiscais; (ii) ter sido introduzido no CIRC em março de 1998, antes das taxas de tributação autónoma que só passaram a fazer parte da sua sistemática na reforma de 2000-2001; (iii) na conceção do PEC previu-se a sua dedução à coleta na liquidação do IRC calculado sobre o rendimento real; (iv) a recuperação do crédito resultante do PEC está subordinada a condições de obtenção de rácios de rentabilidade próprios das empresas do sector de atividade em que se inserem ou à justificação da situação de crédito por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo (87º-3 do CIRC).

Questão subsequente é a de saber se estas razões especiais são de molde a permitir que se deduza à coleta das tributações autónomas quer benefícios fiscais a que o

contribuinte tenha direito quer o próprio PEC. Quanto às primeiras já nos pronunciamos supra no sentido de tal impossibilidade. Quanto ao PEC o facto é que ele não é mais do que um pagamento por conta do IRC que será (presumivelmente) devido a final pelo sujeito passivo, ainda que com algumas características especiais. E, logo assim, ele é IRC para todos os efeitos legais havendo, todavia, regras especiais para a sua devolução.

Ao contrário das tributações autónomas, que são coleta devida em razão de comportamentos que a lei deseja desincentivar e, por isso, penalizam a relevação de certos gastos pelas razões indicadas, no PEC do que se trata é de garantir que seja adiantado a título de IRC e sem prejuízo da sua dedução à coleta geral do imposto, apurada por efeito da operação de liquidação *stricto sensu*, certa medida do imposto.

Ora, como bem se refere na Decisão Arbitral proc. 13/2015-T, “o PEC passou a fazer parte do sistema do IRC cuja liquidação foi concebida para apurar o imposto diretamente incidente sobre o rendimento declarado. Quando haja lugar a prejuízo fiscal o sujeito passivo tem ainda assim que suportar o PEC; essa foi aliás a razão da sua introdução. Se determinada empresa tiver sucessivamente prejuízos fiscais, suportará sistematicamente imposto, pois o sistema duvida da sua possibilidade de funcionamento em situação permanentemente deficitária, exigindo-lhe que satisfaça provisoriamente (por conta), determinado valor. Poderá reembolsá-lo se provar que essa situação é comum no seu setor de atividade ou se a AT verificar a regularidade das suas declarações. Este foi o equilíbrio que o CIRC exigiu para manter um sistema baseado nas declarações feitas pelos contribuintes. Já o imposto resultante da tributação autónoma fundamenta-se tão só na perseguição à evasão fiscal por transferência de rendimento e tem o efeito dissuasor e compensatório. Se se permitir a dedução do PEC à coleta resultante da tributação autónoma, gorarse-ão os propósitos do sistema em que a norma do 83º-2-e CIRC se insere, pois o produto do pagamento especial por conta que deveria manter-se “estacionado” na titularidade da Fazenda Pública será afetado à extinção da dívida do sujeito passivo resultante das tributações autónomas, aligeirando assim a pretendida pressão para evitar a evasão fiscal “declarativa”. Existe efetivamente um conflito inconciliável entre a ratio do PEC – o combate à evasão ou a pressão para correção das declarações – e a afetação dos seus créditos à satisfação de outras obrigações que não sejam as que resultam do apuramento do IRC calculado sobre o resultado tributável.

*Em termos práticos a possibilidade de dedução do PEC às tributações autónomas implicaria que mesmo que determinada empresa estivesse eternamente em situação de prejuízo, nenhum imposto sobre o seu rendimento real teria que suportar, enquanto aplicasse o PEC à satisfação das tributações autónomas. Para mais as próprias tributações autónomas (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, citado) perderiam o seu carácter anti abuso, passando a confundir-se afinal com o imposto calculado sobre o lucro tributável. Ora não são esses os objetivos do sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas e a melhor interpretação da norma contida no artigo 83º-2-e CIRC não é essa decididamente aquela que permite deduzir os pagamentos especiais por conta à coleta resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma.”*

Em suma, ponderáveis razões, derivadas das finalidades que se pretenderam alcançar legislativamente com a criação do pagamento especial por conta, justificam uma interpretação restritiva dos artigos 90.º, n.º1, e 93.º, n.º3, do CIRC, em especial da referência que neste último se faz «ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do CIRC».

De realçar que este entendimento arbitral se encontra mais um vez em sintonia com o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado, como vimos, pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ao estabelecer que ao montante apurado das tributações autónomas não são «efectuadas quaisquer deduções».

Também, neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-a, uma solução que os tribunais, com o recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este coletivo, no caso dos autos.

Assim sendo, improcede também o argumento subsidiário invocado pela Requerente, no sentido da declaração de ilegalidade das liquidações das tributações autónomas por ausência de base legal para a sua efetivação, com base nos artigos 8.º, n.º 2, alínea a) da LGT e 103.º, n.º 3, da Constituição, preceito este que estabelece que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Com efeito, embora o artigo 135.º atribua, como já ficou dito, natureza interpretativa ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, o que conjugado com o artigo 13.º do Código Civil conduz à sua aplicação retroativa, como ficou demonstrado da argumentação supra exposta, a solução encontrada por este coletivo não necessitou de fazer aplicação deste novo preceito.

No mesmo sentido vai o Acórdão Arbitral atrás citado n.º 673/2015-T, onde a este propósito se concluiu igualmente, entre o mais, que a solução já resultava do teor literal do artigo 93.º, n.º1, do CIRC, “(...) sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei, já que a interpretação restritiva é admissível quando haja razões ponderosas para concluir que o alcance do texto legal atraiçoa o pensamento legislativo ou é necessário otimizar a harmonização de interesses conflitantes que duas normas visam tutelar.”

Apreciados os factos e a pretensão da Requerente no sentido de ver deduzida à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do PEC efetuado em sede de IRC, à luz de tudo quanto vem exposto, tal pretensão não pode deixar de improceder.

Pelas razões expostas a pretensão da Requerente tem necessariamente que improceder, uma vez que a liquidação impugnada cumpre com a legalidade, pois assenta em correta interpretação das normas citadas.

Termos em que improcede totalmente o pedido de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2012 e 2013, mais especificamente a ilegalidade no que se refere à não dedução à parte da coleta do IRC produzida pelas tributações autónomas do PEC efetuado em sede do IRC e, bem assim, do SIFIDE, que originou um montante de imposto indevidamente liquidado no valor de € 63.446,65 (2012) e € 63.185,30 (2013), num total de € 126.631,95.

Improcedendo, nesta sequência, a alegada ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa.

### **III. 2.4. Outros pedidos**

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de devolução de quantias pagas e de respetivos juros.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC, nas partes produzidas pelas tributações autónomas, dos exercícios de 2012 e 2013, objeto de impugnação;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira daquele pedido;
- c) Julgar improcedente o pedido de reembolso acrescido de juros indemnizatórios, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do respetivo pedido e, em consequência,
- d) Manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 126.631,95.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 3.060,00 €, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 28.06.2016

A Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro Adjunto

(Luís Ferreira Alves)

O Árbitro Adjunto

(João Ricardo Catarino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.