

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 610/2016-T**

**Tema: IRC - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), Benefícios Fiscais, Artigo 92.º CIRC.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

1. No dia 13 de Outubro de 2016, a A..., Lda., pessoa colectiva número ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., Vila do Conde, apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento parcial do procedimento de Recurso hierárquico n.º ...2015... de 2016, instaurado na sequência do indeferimento parcial da Reclamação Graciosa n.º ...2014...; a anulação do acto de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), de 24 de Maio de 2012, referente ao exercício de 2011 e constante na declaração modelo 22 de IRC n.º ...-... -... e bem assim a condenação da Administração Tributária à devolução do imposto pago em excesso.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a dedução à colecta prevista no artigo 3.º do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento<sup>1</sup>, de ora em diante, abreviadamente designado de RFAI, está sujeita, em cada exercício, a um duplo limite quantitativo:

<sup>1</sup> Aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março e cuja vigência foi sucessivamente prorrogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro

- i. Em primeiro lugar, o benefício só pode ser deduzido até ao limite de 25% da colecta do exercício (cf. n.º 1 do artigo 3.º do RFAI);
  - ii. Em segundo lugar, o benefício só pode ser deduzido se, em conjunto com os demais benefícios fiscais e com as deduções decorrentes dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º do Código do IRC, não ultrapassar os 10% dessa mesma colecta (cf. n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC)
3. Alega ainda a Requerente que, não podendo deduzir todo o montante dos benefícios fiscais num determinado ano, *in casu* em 2011, por força da aplicação do artigo 92.º do CIRC, tem direito ao seu reporte para os quatro exercícios seguintes ao abrigo do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 09-12-2016, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 26-12-2106.
7. Devidamente notificada para o efeito a 28-12-2016, a Requerida apresentou a sua resposta, no dia 03-02-2017, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência da acção e, conseqüentemente, pela manutenção do acto de liquidação, por ser legal e adequado.

8. Por despacho de 10-02-2017, o Tribunal notificou as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a tempestividade da apresentação da resposta pela Autoridade Tributária.
9. A Requerida pronunciou-se pugnando pela apresentação tempestiva da Resposta a 13-02-2017, tendo a Requerida optado por nada dizer.
10. Atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, ao abrigo do disposto nos artigos 16.º alínea c) e 29.º n.º 2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e facultou-se às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.  
As partes apresentaram alegações.  
Suscitada a questão da intempestividade da apresentação da Resposta, pelo Tribunal, as Partes foram notificadas para se pronunciarem, tendo a Autoridade Tributária pugnado pela tempestividade da mesma e a Requerente remeteu-se ao silêncio.  
Os artigos 123.º e 124.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) regulam os requisitos formais e materiais a que a elaboração de uma sentença deve obedecer, sendo nula a sentença que deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar nos termos do artigo do 125.º daquele diploma.  
Em cumprimento dos acima mencionados normativos, não pode o Tribunal deixar de se conhecer da (in)tempestividade da apresentação da Resposta da Autoridade Tributária, dado que esta é de conhecimento officioso.

Com efeito, a Autoridade Tributária foi notificada para apresentar a Resposta a 28-12-2017, pleno período de férias judiciais, tendo procedido à sua apresentação a 03-02-2017.

Nos termos do artigo n.º 2 do Artigo 3.º-A do RJAT os prazos para a prática de actos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil (Artigo 138.º), suspendendo-se durante as férias judiciais.

A questão que se coloca é a do termo inicial do prazo da Resposta, ou seja, quando a notificação é feita no período das férias judiciais, (i) o primeiro dia do prazo é o primeiro dia em que os tribunais se encontrem abertos ou, como entende a Administração Tributária, (ii) caindo o terceiro dia posterior ao da notificação em férias judiciais, aplica-se subsidiariamente a alínea e) do artigo 279.º do Código Civil, transferindo-se a notificação para o dia útil seguinte, considerando-se a parte notificada no primeiro dia em que os tribunais estão abertos.

Quanto a esta questão particular, a jurisprudência dominante e há muito sedimentada, sufraga o entendimento de que “ (...) *a regra equiparativa das férias judiciais aos domingos e feriados constante da alínea e) do C. Civil é inaplicável à presunção do n.º 2 do artigo 245.º do CPC(...)*”.<sup>2</sup>

Assim sendo, o prazo inicia-se no primeiro dia útil pós férias, pelo que, a Resposta deveria ter dado entrada neste Tribunal no dia 02-02-2017.<sup>3</sup>

Sem embargo do que acima fica dito, a aplicação subsidiária das normas processuais à arbitragem deve ter em consideração as especificidades deste meio, bem assim como o disposto no RJAT.

Ora, como é consabido, a apresentação da Resposta pela Administração Tributária no âmbito do processo arbitral assemelha-se à contestação no processo de impugnação judicial, sendo-lhe aplicável o disposto no artigo 110.º do CPPT, pelo

---

<sup>2</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 23-01-2003, proferido no âmbito do Processo n.º 523/02, consultável em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/70542756efeabfbd80256cee004c5f64?OpenDocument>

<sup>3</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 02-05-2001, proferido no âmbito do processo n.º 25869, consultável em [http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf82757eb9248b3e80256a7d004a35a9?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf82757eb9248b3e80256a7d004a35a9?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

que, a não apresentação de defesa pela Administração Tributária não tem qualquer cominação legal.

Por seu turno, o RJAT acompanha a solução adoptada pelo CPPT, prevenindo o n.º 1 do artigo 19.º do RJAT que “*a falta de defesa não obsta ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral, com base na prova produzida.*”

Utilizando um argumento de maioria de razão, também numa situação de apresentação intempestiva da defesa pela Administração Tributária, o Tribunal arbitral está obrigado a conhecer do pedido, sem que tal consubstancie uma aceitação das alegações da Requerente.<sup>4</sup>

Donde, em bom rigor, a apresentação extemporânea da Resposta da Requerida não invalida os actos praticados no processo arbitral, nem obsta ao conhecimento do objecto da acção.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **A. Matéria de facto**

### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é uma sociedade por quotas com sede e direcção efetiva em território português, que exerce, a título principal, a atividade de fabricação de ferramentas manuais (código CAE 25731);
- 2- Em 24 de maio de 2012, a Requerente procedeu à autoliquidação do IRC relativo ao exercício de 2011, submetendo a declaração modelo 22 de IRC n.º ...-... -...;
- 3- Na declaração mencionada no número precedente, a Requerente apurou (i) um lucro tributável de € 1.990.014,77 (cf. campo 778 do quadro 07 do corpo da declaração), (ii) uma colecta de IRC no valor de € 495.941,19 (cf. campo 351 do quadro 10 do corpo da declaração); (iii) IRC a pagar em montante igual ao da colecta, porque não realizou qualquer dedução (cf. campo 358 do quadro 10 do corpo da declaração); (iv) derrama municipal no montante de € 29.850,22 (cf.

- campo 364 do quadro 10 do corpo da declaração); e (iv) tributações autónomas no valor de € 29.887,97 (cf. campo 365 do quadro 10 do corpo da declaração);
- 4- No exercício em causa a Requerente realizou pagamentos por conta no montante de € 593.312,43 (cf. campo 360 do quadro 10 do corpo da declaração), tendo apurado um total a recuperar de € 37.643,05 (cf. campo 368 do quadro 10 do corpo da declaração);
- 5- Na aludida autoliquidação a Requerente não deduziu qualquer valor à coleta de 2011 (cf. campo 357 do quadro 10 do corpo da declaração), nem inscreveu qualquer montante nos campos destinados ao saldo dos benefícios fiscais que transitam para os exercícios seguintes (cf. campos 704, 708, 712 e 716 do quadro 07 do anexo D da declaração)
- 6- No âmbito de uma revisão interna de procedimentos realizada posteriormente, a Requerente verificou que havia registado € 561.823,40 em gastos com projetos que deveriam ser qualificados como investimentos relevantes, ao abrigo do artigo 2.º do RFAI.
- 7- Em consequência, a Requerente concluiu que teria direito a uma dedução à coleta no valor global de € 112.364,68 (20% do valor dos investimentos relevantes - € 561.823,40), a qual deveria ser: (i) considerada no exercício de 2011, até ao limite absoluto de dedução de benefícios fiscais previsto no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC; e (ii) na parte remanescente, reportada para dedução nos quatro exercícios subsequentes, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.
- 8- Em 23 de maio de 2014, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra o ato de autoliquidação acima identificado, solicitando à Administração tributária a correção dos valores originariamente inscritos na declaração modelo 22 de IRC ;
- 9- Em 15 de setembro de 2015, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa, proferida pela Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direção de Finanças do Porto com base numa Informação prestada pelos Serviços de Inspeção Tributária daquela Direção de Finanças;

---

<sup>4</sup> Neste sentido também o n.º 2 do Artigo 35.º da LAV

- 10- Entre outros argumentos, a Administração tributária não concordou com a qualificação de todos os projectos indicados pela Requerente como investimentos relevantes, sustentando que o valor a considerara seria de € 226.809,10 e não de € 561.823,40 (*idem*);
- 11- Por esta razão, de acordo com a Administração Tributária, o valor global da dedução à colecta seria, apenas, de € 45.361,82 (20% de € 226.809,10) e não de € 112.364,68 (20% de € 561.823,40) (*idem*);
- 12- Em outubro de 2015, a Requerente interpôs Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa para a Senhora Ministra de Estado e das Finanças, alegando, fundamentalmente, que:
- i. Os investimentos relevantes realizados em 2011 eram de valor superior ao que foi considerado pela Administração Tributária e que, conseqüentemente, o valor global da dedução à colecta ascendia a € 111.364,68 (e não a € 45.361,82); e.
  - ii. O valor daquele benefício fiscal deve ser deduzido à colecta do exercício de 2011 até ao limite previsto no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, e reportado para dedução nos exercícios subsequentes, na parte remanescente (cf. Recurso Hierárquico que consta do processo administrativo junto aos autos pela Requerida);
- 13- Em 15 de julho de 2016, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento parcial do Recurso Hierárquico, proferida pela Senhora Diretora de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
- 14- Nos termos desta segunda decisão, a Administração tributária:
- i. Consolidou o que o valor dos investimentos relevantes realizados em 2011 no montante de € 449.605,35;
  - ii. Fixou o montante global da dedução à coleta prevista no RFAI em € 89.921,07 (20% de € 449.605,35); e
  - iii. Determinou que o benefício fiscal em causa (€ 89.921,07) deve ser totalmente imputado (consumido) no exercício de 2011, uma vez que: (i) o respetivo valor não excede o limite previsto no n.º 1 do artigo 3.º do RFAI (25% da colecta); e (ii) a possibilidade de reporte para os exercícios

subsequentes prevista no n.º 3 daquele artigo 3.º do RFAI não se aplica às situações em que a dedução não é integralmente realizada por exceder o limite global aos benefícios fiscais consagrado no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC.

15- A AT reconheceu que montante global da dedução à colecta originada pelos investimentos relevantes realizados pela Requerente no exercício de 2011 é de € 89.921,07.

### **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto não contestados pelas partes.

## **B. Do Direito**



## **B.1. Posição das Partes**

### **B.1.1 Síntese da Posição da Requerente**

No ano fiscal de 2011, a Requerente fez investimentos relevantes, já reconhecidos pela AT, no valor de € 449.605,35 e, por isso, o montante global da dedução à colecta previsto no RFAI é de € 89.921,07, valor correspondente a 20% de € 449.605,35, sendo efectivamente dedutíveis à colecta do exercício de 2011 € 49.594,11.

Defende que, em 2011, o limite absoluto previsto no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC aplicava-se a todos os benefícios fiscais que o legislador não tivesse expressamente excluído, incluindo a dedução à colecta prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do RFAI, razão pela qual, o montante do benefício que não possa ser deduzido em resultado da aplicação deste preceito, neste caso € 40.326,96, não se pode considerar consumido neste exercício devendo transitar para os exercícios futuros e, nessa medida, deve poder ser reportado nos quatro exercícios seguintes, até porque não afecta o limite nele estabelecido.

Nessa medida, a Requerente entende que os valores a inscrever na declaração Modelo 22 de IRC são os seguintes:

- i. Campo 713 do quadro 074 do Anexo D, relativo ao valor total da dedução à colecta, gerada pelo investimento realizado no exercício de 2011: € 89.921,07;
- ii. Campo 355 do quadro 10, relativo aos benefícios fiscais dedutíveis à colecta no exercício de 2011: € 49.549,11;
- iii. Campo 714 do quadro 074 do anexo D, relativo à parte do benefício previsto no RFAI efectivamente deduzido à colecta no exercício: € 49.594,11;
- iv. Campo 715 do quadro 074 do Anexo D, relativo ao saldo do benefício previsto no RFAI que transita para exercícios futuros: € 40.326,96.

### **B.1.2 Síntese da Posição da Requerida**

A Requerida entende que, por aplicação das disposições normativas que regulam o resultado da liquidação das deduções aos benefícios fiscais, não há qualquer reporte do crédito fiscal RFAI (validado pela AT) aplicável ao período de 2011 (€ 89.201,07) o qual

corresponde a 20% do investimento relevante, uma vez que vai ser objecto de dedução à colecta de IRC a totalidade do crédito fiscal.

Por outras palavras, o montante global da dedução à colecta, no montante de € 89.921,07, prevista no RFAI deve ser totalmente imputado e consumido no exercício de 2011, uma vez que o seu valor não excede o limite de 25% previsto no n.º 1 do artigo 3.º do RFAI.

Sendo que, “(...) a não dedução dos referidos montantes não decorre da insuficiência da colecta mas, antes, da aplicação do normativo que regula o resultado da liquidação das deduções aos benefícios fiscais.”<sup>5</sup>

Segundo a Administração Tributária, a possibilidade de reporte para os exercícios seguintes, prevista no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI não se aplica às situações em que a dedução não é integralmente realizada por exceder o limite global dos benefícios consagrados no artigo 92.º do CIRC.

Donde, o montante considerado em excesso, em resultado da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, tem que ser acrescido ao imposto anteriormente liquidado.

Sustenta ainda a Administração Tributária que, caso se mantivesse a possibilidade de reporte, o montante do benefício que é acrescido na sequência da aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC, o efeito pretendido pelo legislador acabaria por ser totalmente neutralizado.

Com base nos argumentos acima vertidos, a Administração Tributária decidiu que na Modelo 22 do período de 2011, deveriam ser inscritas as seguintes importâncias:

- i. € 89.921,07 no campo 355 do quadro 10 [a deduzir];
- ii. € 89.921,07 no campo 715 do quadro 074 do Anexo D;
- iii. € 40.326,96 no campo 371 do quadro 10 [a acrescer].

## **B.2 Questão essencial controvertida**

Tendo em conta a factualidade acima elencada e a posição das partes, vertidas no Pedido, na Resposta e nas Alegações, a questão em causa nos presentes autos de processo arbitral tributário, prende-se com o sentido e alcance a dar à interpretação conjugada dos

preceitos legais contidos no artigo 3.º n.º 3 do RFAI<sup>6</sup>, aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, e no artigo 92.º do CIRC, mais concretamente, aos limites quantitativos aplicáveis à dedução à colecta dos investimentos realizados ao abrigo do RFAI, bem como à possibilidade de reporte do benefício fiscal para períodos de tributação futuros, por insuficiência daquela resultante da aplicação do artigo 92.º do CIRC, reportados ao exercício fiscal de 2011.

Em suma, a Requerente pretende que o crédito fiscal do RFAI que não seja aproveitado no período de 2011, por aplicação de ajustamentos ao resultado da liquidação, permaneça disponível para dedução nos períodos de tributação seguintes até ao termo do prazo estabelecido no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.

\*\*\*

Delimitada a questão cumpre apreciar:

Está em causa, neste processo, a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2011 e, a decisão administrativa proferida pela Administração Tributária no âmbito do Recurso Hierárquico oportunamente interposto pela Requeute.

Nesta medida, nos termos do artigo 12.º, n.º 1 da LGT, terá que aplicar a lei vigente à data dos factos, devendo, por isso, considerar-se a redacção do artigo 92.º do CIRC, em vigor no exercício de 2011, a qual dispunha da seguinte forma:

*"1 - Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º.*

---

<sup>5</sup> Artigo 21.º da Resposta da Administração Tributária

2 - *Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:*

- a) Os que revistam carácter contratual;*
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);*
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*
- d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais".*

Em 2011, o artigo 3.º do RFAI, na parte que aqui interessa, dispunha o seguinte:

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

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

---

<sup>6</sup> Mantido em vigor para os exercícios de 2011 e 2012, respectivamente, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro

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

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

Questão semelhante foi já abordada no âmbito dos processos n.ºs 693/2014-T, 369/2015-T, 370/2015-T e 285/2016-T do CAAD<sup>7</sup>, cuja fundamentação se seguirá de muito perto.

Da conjugação destas duas normas resultava que, em 2011, a dedução à colecta em que se traduzia o benefício fiscal do RFAI estava sujeita a duas limitações:

- i. À limitação específica do artigo 3.º do RFAI, que estabelece uma percentagem máxima anual de dedução à colecta de IRC em 25% da Colecta;
- ii. À do 92.º n.º 1 do CIRC que dispunha que a colecta mínima de IRC não podia ser inferior a 90% da colecta que haveria sem aplicação de benefícios fiscais ou outros regimes, exceptuando-se apenas os benefícios fiscais referidos no seu n.º 2.

Da interpretação conjugada das normas acima mencionadas, poderia deduzir-se que o benefício fiscal e não dedutível integralmente, no ano de 2011, por se encontrar sujeito à limitação específica do artigo 3.º do RFAI (até à concorrência de 25% da colecta) e ultrapassado o limite previsto no artigo 92.º, n.º 1 (até ao máximo de 10% da colecta que seria devida em caso de benefícios fiscais), não mais poderia ser deduzido, restringindo, desta forma a aplicação dos benefícios.

E, em bom rigor, foi o que se verificou em 2011 relativamente à Requerente, porquanto a colecta de imposto apurada nesse exercício não permitiu a dedução integral do benefício fiscal obtido nos termos do RFAI, por isso, a Requerente não procedeu à dedução integral do benefício a que teria direito, mas considerou que o excesso não deduzido, no montante de € 40.326,96, seria reportável para os exercícios seguintes.

---

<sup>7</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

Ao invés, a Requerida não reconhece como reportável a mencionada importância, invocando que o crédito fiscal seria objecto de dedução à colecta do IRC na sua totalidade, no exercício em apreço, e que a não dedução do excesso não decorre da insuficiência da colecta mas, antes, da aplicação do normativo que regula o resultado da liquidação das deduções aos benefícios fiscais, razão pela qual o montante que for considerado em excesso, em resultado da aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC, deve ser acrescido ao imposto anteriormente liquidado sem possibilidade de reporte para os exercícios seguintes<sup>8</sup>.

Todavia, como vem concluindo a jurisprudência arbitral, o objectivo do legislador é garantir que, em cada exercício, a receita fiscal de IRC não é reduzida em mais de 10% por efeito da aplicação dos benefícios fiscais, nada impedindo que esses benefícios sejam reportados para exercícios futuros: “(...) *se para atingir os objectivos de consolidação das finanças públicas basta que a dedução à colecta não exceda em cada ano 10% da colecta, não advém do artigo 92º, n.º 1 do CIRC qualquer obstáculo ao reporte de montantes dedutíveis, desde que, em cada ano, não se exceda o limite imposto liquidado que se pretende.*”<sup>9</sup>”

Impõe-se ainda referir que, a limitação à dedução dos benefícios fiscais prevista no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC, não tem como objectivo restringir a aplicação desses benefícios. Na verdade, de acordo com o Relatório do Orçamento Geral do Estado para 2005 que introduziu a limitação à dedução dos benefícios fiscais o objectivo do legislador foi instituir um limite à redução da taxa efectiva da tributação por utilização de benefícios fiscais, assegurando uma receita mínima de imposto em cada exercício<sup>10</sup>.

Como se concluiu na decisão arbitral proferida no processo n.º 285/2016-T, cujo entendimento se sufraga, “*Nessa medida, a eventual recusa do reporte dos benefícios*

<sup>8</sup> Decisão do Recurso Hierárquico, página 13

<sup>9</sup> Acórdãos CAAD n.º 693/2014, 369/2015 e 370/2016

<sup>10</sup> Consultável em:

<https://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2005&TipoOE=Proposta+de+Or%u00e7amento+do+Estado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>

*fiscais previstos do RFAI que não sejam integralmente utilizados no período em que se realizou o investimento relevante não pode justificar-se com recurso ao artigo 92.º do CIRC.*

*Assim sendo, a existência ou não de direito ao reporte dos benefícios previstos no RFAI está apenas sujeita ao regime do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI que faz depender tal direito da impossibilidade de dedução integral no exercício do investimento em virtude da insuficiência da coleta, qualquer que seja a causa dessa insuficiência. Na verdade, o legislador não delimitou ou identificou quais as situações de insuficiência de coleta que dariam lugar a tal direito de reporte, sendo que só uma interpretação ampla não limitadora permitirá assegurar o efeito útil do próprio sistema de incentivos fiscais introduzido pelo RFAI.”*

Deste modo, a possibilidade de dedução do benefício nos quatro exercícios seguintes, o n.º 3 do artigo 3.º do RFAI, constitui uma importante garantia para o contribuinte, na medida em que permite aumentar as possibilidades deste usufruir integralmente do benefício fiscal, libertando-o da contingência de não haver colecta suficiente para a dedução integral no ano do investimento, aliás, como tem vindo a ser decidido “*Desta perspectiva, sendo de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) para atingir o objectivo visado de incentivar o investimento, a referência à possibilidade de reporte em caso de insuficiência de colecta não deverá ser interpretada com o alcance de dificultar aos contribuintes usufruírem do benefício fiscal, pois o objectivo da norma é precisamente o contrário, aumentar as possibilidades de os contribuintes poderem vir efectivamente a usufruir do benefício, que legislativamente se entende ser uma contrapartida justa do investimento.*

*Sendo assim, numa interpretação teleológica, que permita encontrar na lei forma de assegurar os objectivos visados legislativamente e não prejudicá-los, a possibilidade de dedução deverá existir na generalidade das situações em que a colecta de IRC disponível para usufruir do benefício fiscal não seja suficiente para o seu aproveitamento integral, o que não deixa de ser uma interpretação com correspondência na letra da lei, pois do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC resulta uma diminuição da colecta disponível para usufruir de benefícios fiscais em IRC. E, por isso, quando esta colecta disponível for insuficiência*

*para deduzir a totalidade do benefício fiscal resultante do investimento, estar-se-á perante uma situação de «insuficiência de colecta» para efeitos do artigo 3.º, n.º 3, do RFAI.*

*Assim, conclui-se que a posição defendida pela Requerente encontra na letra da lei, mesmo por interpretação meramente declarativa, correspondência verbal na letra do artigo 3.º, n.º 3, do RFAI, mesmo mais do que o mínimo insuficientemente expresso exigido pelo artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil. Para além disso, mesmo que fosse necessária uma interpretação extensiva, ela seria permitida pelo artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pois é claro que a intenção legislativa subjacente ao n.º 3 do artigo 3.º do RFAI é permitir ao contribuinte utilizar o benefício fiscal a que tem direito em anos subsequentes, até ao limite de quatro, quando não puder utilizá-lo em anos anteriores.*

*Por outro lado, esta interpretação é a que assegura congruência valorativa do sistema jurídico, pois não seria coerente admitir no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do RFAI uma dedução à colecta de IRC até 25% e, ao mesmo tempo, restringir definitivamente o benefício a 10% ou menos, por via do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC.”<sup>11</sup>*

Por isso, se é certo que as preocupações de consolidação das finanças públicas podem justificar que, em cada ano, se sobreponha a obtenção da receita mínima de IRC ao benefício fiscal, aquelas preocupações já não podem explicar que não haja a possibilidade de utilização do benefício fiscal num dos quatro anos subsequentes, se tal utilização em algum deles não afectar aquela consolidação.

Conclui-se, seguindo a orientação das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 369/2015-T, 370/2015-T e 285/2016-T que: *“o benefício fiscal resultante do RFAI em matéria de IRC apenas pode ser utilizado na medida em que não ponha em causa o limite previsto no artigo 92.º, n.º 1, do CIRC, mas não se vislumbra obstáculo legal a que a parte que não seja utilizada no ano do investimento possa ser utilizada para dedução à colecta de IRC nos anos subsequentes, até ao limite previsto no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.”*

Com efeito, uma interpretação literal, mas também sistemática, do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI só pode conduzir a uma conclusão, a de que a dedução nos quatro exercícios



seguintes do valor que não puder sê-lo no exercício respeitante aos investimentos relevantes por insuficiência de colecta se aplica igualmente quando aquela limitação resulte da limitação plasmada no artigo 92.º do Código do IRC.

\*\*\*

Contrariamente ao pretendido pela Requerida, não procede o argumento vertido na decisão proferida pela Senhora Directora de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas no sentido de que:

*“(...) o montante que for considerado em excesso em resultado da aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 92.º do Código do IRC, tem que ser acrescido ao imposto anteriormente liquidado (...).*

*“(...) de outro modo, se se mantivesse a possibilidade do reporte do montante do benefício que é acrescido na sequência da aplicação do n.º 1 do art.º 92.º do Código do IRC, o efeito pretendido pelo legislador acabaria por ser totalmente neutralizado.(...)”*

Na verdade, beneficiando a Requerente do regime do RFAI, não tinha de imputar o valor global do investimento relevante ao exercício de 2011, ficando sem direito a deduzir a parte que ultrapassava o limite do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, podendo, para o efeito, usar da faculdade prevista no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.

Do acima exposto pode-se concluir que, o benefício fiscal que não poder ser efectivamente deduzido no exercício de 2011, por força da aplicação do limite do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, deverá transitar para exercícios futuros, na quantia suficiente para que o valor a pagar corresponda a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais.

Pelo exposto, entende-se que a autoliquidação de IRC de 2011 e a decisão de indeferimento parcial proferida pela Senhora Directora de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas no âmbito do Procedimento de Recurso Hierárquico

---

<sup>11</sup> Acórdãos CAAD n.ºs 693/2014 T, 370/2015 T e 286/2016 T

n.º ...2015..., enfermam de vício de violação de lei, por errada interpretação dos artigos 92.º n.º 1 do CIRC e 3.º, n.º 3, do RFAI e, em consequência, devem tais actos ser anulados.

Donde, por força dos artigos 24.º n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, deverá ser restabelecida a situação que existiria *se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*.

### **C. Questões de conhecimento prejudicado**

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, que impede a prática de novo acto com o mesmo sentido, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente<sup>12</sup>.

\*\*\*

### **D. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral declarando-se a ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC constante da “Declaração Modelo 22 de IRC n.º ...-... -...”, bem assim como da ilegalidade da decisão de indeferimento parcial do Recurso hierárquico n.º ...2015... e, em consequência, ordenar a sua anulação, devendo aquela ser reformulada por forma a possibilitar que o benefício fiscal que não possa ser deduzido no exercício de 2011, por aplicação do limite do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, possa ser utilizado nos exercícios seguintes ao abrigo do regime do RFAI;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo (artigo 5.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

### **E. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 40.326,96, nos termos do disposto no artigo 306.º n.º 2 do Código de Processo Civil, do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de

---

<sup>12</sup> Artigo 24.º do RJAT n.ºs 1 e 4.

Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **F. Custas**

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa 19 de Abril de 2017

O Árbitro

(Cristina Coisinha)

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

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