

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 668/2016-T

Tema: IRC – Competência material do Tribunal Arbitral, revisão oficiosa; dedução de benefícios fiscais (CFEI) à coleta de tributações autónomas; prejudicialidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro presidente), Olívio Mota Amador e Luís Miguel Rodrigues Miranda da Rocha, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, **SGPS, S.A.** (NIF/NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa (“REQUERENTE” ou “A...”)), veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apresentar, em 04-11-2016, pedido de pronúncia arbitral do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativo ao período de tributação de 2013 – emitido com base na declaração de rendimentos (“Modelo 22”) apresentada em 30/11/2015 e identificada com o código n.º ...-... -... - notificado em 08/08/2016.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 08-11-2016 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-11-2016.

2.1. Nos termos 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 Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. Em 11-01-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. 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 26-01-2017.

2.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- a) Em 30 de novembro de 2015, foi submetida a última declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC (declaração de substituição), referente ao exercício de 2013 do grupo de sociedades sujeito ao RETGS, na qual a impugnante havia inscrito, no respetivo quadro 10, os valores do IRC em sentido estrito (€3.436.468,51), da derrama estadual (€577 151,28) e das tributações autónomas (€12.321.977,45);
- b) Em face da suposta insuficiência (reduzida) coleta foi deduzido apenas uma parte da totalidade dos benefícios fiscais disponíveis, como se pode ver pelo Quadro 07 do Anexo D do Modelo 22 apresentado em 30/11/2015.
- c) Em face da mais recente jurisprudência, a Requerente entende que o consumo dos benefícios fiscais poderia ser superior, dado que (i) as tributações autónomas têm natureza de IRC e (ii) o limite do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”) a deduzir à coleta apresenta-se inferior ao valor fiscalmente aceite;
- d) Os artigos 89.º e 90.º do CIRC são aplicáveis às tributações autónomas, citando os Acórdãos n.º 775/2015-T, n.º 744/2015-T, n.º 784/2015-T e n.º 740/2015-T, todos proferidos por Tribunais Arbitrais promovidos no âmbito do CAAD;
- e) O atual n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC (ao qual foi conferida natureza interpretativa) não impede a dedução dos benefícios fiscais resultantes do CFEI à parte da coleta resultante da aplicação de taxas de tributação autónoma, uma vez

- que aqueles benefícios fiscais constituem lei especial e a lei geral não altera a lei especial;
- f) A dedução dos benefícios fiscais à parte da coleta resultante de tributações autónomas deve ser feita ao nível do “Grupo de Sociedades” (ao invés de ser efetuada individualmente, na esfera de cada uma das empresas constituintes desse mesmo “Grupo de Sociedades” ao qual é aplicável o RETGS), invocando o Acórdão do Processo Arbitral n.º 369/2015-T, bem como a Informação n.º 929, de 24/04/2013, da DSIRC;
 - g) Já foi concedida razão à Requerente, no que respeita ao entendimento de que os benefícios fiscais que operam por dedução à coleta são dedutíveis ao IRC referente às tributações autónomas, relativamente aos períodos de tributação de 2010 e 2011, decorrente da decisão dos Processos n.º 369/2015-T e n.º 370/2015-T;
 - h) A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março tem natureza interpretativa inovadora com um grau de retroatividade excessivo e, por conseguinte, violador do princípio constitucional da segurança jurídica;
 - i) A Requerente termina pedindo a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e, bem assim, a declaração de ilegalidade integral do ato tributário de autoliquidação de IRC em questão, com o consequente reembolso da quantia indevidamente paga pela impugnante, tudo com as devidas consequências legais, nomeadamente em sede de pagamento de juros indemnizatórios.

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou processo instrutor, invocando em síntese, o seguinte:

4.1. Questões prévias

- a) A eventual prejudicialidade e preclusão do direito à ação no que concerne a outros benefícios fiscais que não o CFEI.
- b) Segundo a Requerida, os serviços inspetivos efetuaram uma série de correções à matéria coletável do Grupo, referente ao exercício de 2013, correções essas que a Requerente impugnou judicialmente junto do Tribunal Tributário de Lisboa e que

- corre os seus termos sob o n.º .../16...BELRS (o que deve implicar a suspensão da instância).
- c) Não pode a autoliquidação de 2013 da Requerente ser aqui apreciada sem que antes se mostre resolvida de mérito a instância que corre os seus termos sob o n.º .../16... BELRS.
 - d) Que o Tribunal Arbitral está vedado de se pronunciar sobre quaisquer outros benefícios fiscais, que não o CFEI, em face da sua não sindicância na revisão oficiosa.

4.2. Por exceção

- a) A Requerida suscita a incompetência material do Tribunal Arbitral decorrente da circunstância de o pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, conjugada com o disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- b) Aquelas disposições normativas não contemplam a possibilidade de apreciação dos pedidos formulados pela Requerente, uma vez que existirá obrigatoriedade expressa da prévia apresentação de reclamação graciosa como forma de abrir a via arbitral.
- c) Se afigurar-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos arbitrais formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.
- d) Sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.
- e) (...) supra pugnado, de que os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte, como sucede na situação *sub judice*, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, impõe-se igualmente por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da

indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

- f) Efetivamente, os termos em que está redigido o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT impõem a conclusão de que a vinculação da AT está dependente e delimitada pela vontade expressa na Portaria n.º 112-A/2011.E, atenta a natureza voluntária e convencional da tutela arbitral, aqui entendida no seu sentido lato, uma vez que a competência material dos tribunais da arbitragem resulta de regulamentação de natureza pública efetuada no RJAT, o intérprete não pode amplificar o objeto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da AT àquela jurisdição.
- g) Efetivamente, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, na qual vigora o princípio da irrevogabilidade das decisões, pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adotar o comportamento potencialmente adequado a procurar efetivá-la.
- h) Pelo que, salvo melhor opinião, é constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa mesma medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigo 124.º, n.º 4, alínea h) da Lei n.º 3-B/2010 e artigo 25.º e 27.º do RJAT, que impõe uma restrição dos recursos da decisão arbitral].

4.3. Por impugnação

- a) A integração das tributações autónomas no Código do IRC conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de

obedecerem a regras diferentes. Assim, quando, no processo de liquidação, há lugar ao apuramento de IRC com base na matéria coletável que tem por base o lucro e ao apuramento de tributações autónomas, o montante globalmente apurado não tem um carácter unitário, já que nele se integram valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também distintas, pelo que de tal diferenciação devem ser extraídas as necessárias consequências no plano das deduções à coleta, no sentido de que só podem ser efetuadas à parte da coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime-regra do imposto;

- b) A ideia anterior é reforçada pela circunstância de as sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não serem tributadas em IRC, exceto quanto às tributações autónomas e por ter sido estabelecido que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando estejam sujeitas a tributação autónoma;
- c) A base de cálculo dos pagamentos por conta de IRC, de acordo com entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e acolhido pacificamente pela doutrina e pelos contribuintes em geral, é apenas a coleta de IRC resultante da matéria coletável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo, excluindo a coleta de tributações autónomas;
- d) O montante ao qual são efetuadas deduções à coleta só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas previstas no artigo 87.º do Código do IRC, porque, no que aos benefícios fiscais respeita, o crédito de imposto ou dedução à coleta configura uma das modalidades técnicas que tem sido adotada, sobretudo, nas medidas de incentivos fiscais ao investimento fundamentalmente por duas razões: uma, ligada à operacionalidade do benefício, pela transparência e simplicidade do cálculo da despesa fiscal associada que, como é sabido, representa a receita fiscal cessante; outra, que se prende com a filosofia subjacente aos benefícios, ou seja a sua indexação à rendibilidade do investimento, segundo a qual a dedução de uma certa percentagem de um investimento à coleta de um imposto sobre lucros só se efetiva se houver lucro, o que premeia a rendibilidade do investimento;

- e) As deduções que são imputadas aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal (entidades que estão sujeitas ao pagamento de tributações autónomas) são deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo e não ao montante relativo às tributações autónomas;
- f) O legislador clarificou, nos casos em que é aplicado o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, que a parte da coleta do IRC à qual seria efetuada a dedução do benefício fiscal é a calculada com base na matéria coletável do grupo, mal se compreendendo que, nos casos em que a sociedade é tributada a título individual a dedução do benefício fosse feita à coleta do IRC que incluísse a parte relativa às tributações autónomas;
- g) A natureza interpretativa atribuída pelo artigo 135.º da Lei n.º 7A/2016, de 30 de março ao disposto no n.º 21 aditado ao artigo 88.º do Código do IRC (“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”) deve ser tida em consideração no caso em apreço, apesar de tal ser desnecessário porque nenhuma outra interpretação seria passível de ser efetuada, tendo em consideração a teleologia e hermenêutica jurídica das normas em apreço;
- h) **Sempre se diga que qualquer interpretação que não aplique a norma constante da Lei Orçamento de Estado para 2016, vertida no artigo 133.º, que aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, com os efeitos previstos no artigo 135.º, ambos constantes da Lei do Orçamento de Estado para 2016, publicado a 30.03.2016, com entrada em vigor no dia seguinte, 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.» e que, por conseguinte, permita a dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma dos benefícios fiscais efectuados em sede de IRC, in casu, SIFIDE/CFEI/RFAI, essa decisão é materialmente inconstitucional, por; i) violação do princípio da**

legalidade, insito no art.º 103.º n.º 2 da CRP; ii) violação do princípio da separação dos poderes, plasmado no art.º 2 da CRP; iii) violação do princípio da protecção da confiança previsto no art.º 2.º da CRP; iv) violação do princípio da igualdade, na sua formulação positiva da capacidade contributiva, decorrente do art.º 13.º, n.º2 e do 103.º, n.º2 ambos da CRP;

- i) Não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios, uma vez que deve improceder o pedido principal, mas também porque o apuramento do imposto foi efetuado pela Requerente, pelo que o erro só passaria a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária tomasse posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos corretos.

5. Por Despacho arbitral, de 17 de maio de 2017, ouvida a Requerente, o tribunal decidiu a questão prévia da prejudicialidade suscitada pela Requerida emitindo o despacho que se segue:

“Em sede de contestação, a Requerida invocou, a título de excepção, a prejudicialidade do Proc. n.º .../16... BELRS, pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, relativamente à presente acção, requerendo, com tal fundamento, a suspensão desta instância.

Alegou, para tanto, que, no primeiro processo, a Requerente impugnou judicialmente correcções realizadas pela Requerida à matéria colectável do grupo, também no âmbito do exercício de 2013, o que determinaria a autoliquidação de 2013, efectuada pela Requerente, não poderia ser apreciada sem que se decidisse do mérito na acção referida em primeiro lugar.

Na sequência de despacho do Tribunal, a Requerida juntou aos autos os articulados oferecidos na acção que corre seus termos no mencionado Tribunal Tributário.

Ouvida a Requerente sobre a aludida excepção, esta pugnou pela improcedência da mesma, sustentando a inexistência de relação de dependência entre as causas.

Cumpre decidir.

Importa, em primeiro lugar, esclarecer o que se entende por prejudicialidade para efeitos de suspensão da instância.

Nas palavras de Alberto dos Reis, existe prejudicialidade de uma causa em relação à outra “quando a decisão da primeira pode destruir o fundamento ou a razão de ser da segunda”, sublinhando que “... a razão de ser da suspensão por pendência de causa prejudicial é a economia e coerência dos julgamentos...” (Comentário, III Volume, pág. 268).

No mesmo sentido, Manuel de Andrade refere que existe prejudicialidade “quando na primeira causa se discuta, em via principal uma questão que é essencial para a decisão da segunda e que não pode resolver-se nesta em via incidental, como teria de o ser, desde que a segunda causa não é pura e simplesmente uma reprodução da primeira. Mas nada impede que se alargue a questão da prejudicialidade, de maneira a abranger outros casos. Assim pode considerar-se como prejudicial, em relação a outro em que se discuta a título incidental uma dada questão, o processo em que a mesma questão é discutida a título principal” (Lições de Processo Civil, págs. 491 e 492).

Também a jurisprudência subscreve esse entendimento.

Nesse sentido decidiu o Tribunal da Relação de Lisboa, no Processo n.º 0071674, de 16-10-1991, quando se pronunciou no sentido de que “Uma causa é prejudicial em relação a outra, quando a decisão da primeira pode destruir o fundamento ou a razão de ser da segunda. Sendo a razão de ser da suspensão por pendência de causa prejudicial a economia e coerência dos julgamentos, o que interessa é que a decisão a proferir na acção prejudicial deva ser tida em conta na outra acção”.

Entendimento igualmente sufragado pelo Tribunal da Relação do Porto quando, no Processo n.º 940/08.9TVPRT.P1, de 07-01-2010, refere que “uma causa está dependente do julgamento de outra já proposta, quando a decisão desta pode afectar e prejudicar o julgamento da primeira, retirando-lhe o fundamento ou a sua razão de ser, o que acontece, designadamente, quando, na causa prejudicial, esteja a apreciar-se uma questão cuja resolução possa modificar uma situação jurídica que tem que ser considerada para a decisão do outro pleito. Entende-se, assim, por causa prejudicial aquela onde se discute e pretende apurar um facto ou situação que é elemento ou pressuposto da pretensão formulada na causa dependente, de tal forma que a resolução da questão que está a ser

apreciada e discutida na causa prejudicial irá interferir e influenciar a causa dependente, destruindo ou modificando os fundamentos em que esta se baseia. Existindo entre duas acções esse nexo de prejudicialidade, deverá ser suspensa a instância na causa dependente, até à decisão da causa prejudicial”.

O Tribunal da Relação de Lisboa subscreveu também tal perspectiva quando em acórdão proferido em 13-12-2001, no Proc. n.º 11748/01, sublinhou: “A prejudicialidade consubstancia-se na relação de consunção parcial entre objectos processuais, em termos de impossibilidade de apreciação do objecto processual dependente sem interferir na apreciação do objecto prejudicial”.

Aplicando as referidas coordenadas ao caso concreto, conclui-se que, na presente instância, não se verificam os referidos pressupostos da prejudicialidade entre causas.

Com efeito, cabe referir, em primeiro lugar, que o legislador é claro e expresso quando no n.º 2 do art. 3.º do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) estabelece que “É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos”.

Ou seja, mesmo nas hipóteses em que esteja em causa um só acto tributário, é legalmente admitida a possibilidade de diferentes aspectos dessa unidade jurídica serem apreciados em jurisdições distintas.

De explicitar, em segundo lugar que, compulsados os articulados oferecidos em ambas as instâncias, se verifica estarem em causa problemas jurídicos não confundíveis entre si.

Com efeito, no processo n.º .../16... BELRS está em causa a impugnação da liquidação adicional de IRC n.º 2016..., a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de liquidação/nota de cobrança com o n.º 2016..., com um valor a pagar de €1.210.461,54.

Liquidação que tem na sua origem a correcção reflectida no imposto a pagar pelo Grupo efectuada na esfera individual da sociedade dominante, em sede de IRC, concernente à tributação autónoma de gastos correspondentes ao Acordo de não concorrência celebrado com os administradores B... e C... e D..., bem como a correcção relativa à dedução de benefícios fiscais, mais exactamente do RFAI.

Diferentemente, na presente instância, a Requerente impugna o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC (referente ao ano de 2013) que pretendeu ver revista por via desse procedimento, por entender que o consumo do benefício fiscal CFEI podia ser superior (correspondente a €589.477,65), dado que as tributações autónomas têm a natureza de IRC e o limite do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) a deduzir à colecta se apresentar inferior ao valor aceite fiscalmente. Pretende, assim, deduzir o valor não utilizado de CFEI à colecta produzida pelas tributações autónomas, peticionando o reembolso do montante por si indevidamente pago.

Ante o exposto, aquilata-se que o objecto da presente acção não se confunde com o objecto da primeira, estando em causa factos e questões distintas.

Verifica-se, por outro lado, que a resolução do problema que se analisa na presente instância não pressupõe a prévia resolução dos problemas que se suscitam no identificado processo pendente no Tribunal Tributário, não existindo, pois, relação de dependência entre as acções.

Nestes termos, improcede a excepção de prejudicialidade arguida pela Requerida e, em consequência, indefere-se o pedido de suspensão da instância pela mesma formulado. Notifique-se.”

6. Tendo havido lugar a contraditório em matéria de excepção e não havendo lugar a prova testemunhal, o Tribunal, por despacho, de 17 de maio de 2017, prescindiu da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo. Foi também fixado o dia 26 de julho de 2017 para a prolação da decisão arbitral.

7. A Requerente prescindiu de produzir alegações. A Requerida, no prazo estabelecido pelo despacho arbitral de 17 de maio de 2017, nada declarou relativamente à produção de alegações e não apresentou contra-alegações.

II. Saneamento

8. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.2. Como vimos, a Requerida suscitou a exceção de incompetência material do tribunal arbitral decorrente de o pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa, que cumpre apreciar.

A AT sustenta, em suma, que o art. 2.º, al. a) da portaria 112-A/2011, de 22/3, mediante a qual ficou vinculada à jurisdição arbitral, exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos previstos nos art. 131.º a 133.º do CPPT. Entendimento que, para a AT, além do elemento literal, se impõe *“por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cfr. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cfr. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT”* (ponto 71.º da Resposta). *“Efetivamente, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, na qual vigora o princípio da irrevogabilidade das decisões, pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adotar o comportamento potencialmente adequado a procurar efetivá-la”* (ponto 75.º da Resposta).

A Requerente, em exercício do contraditório que lhe foi concedido quanto à exceção, defendeu a sua improcedência invocando jurisprudência do CAAD em sentido divergente ao sustentado pela AT.

Vejamos:

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, balizada pelas matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do decreto-lei n.º 10/2011, de 20/1 (RJAT). Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no

CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi vinculada àquela jurisdição pela portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, já que o art. 4.º do RJAT estabelece que “*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos e da natureza desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral. Ou seja, “*o âmbito (...) dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos atos dos tipos referidos no artigo 2.º [do RJAT] que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011 (...)*”, cfr. Ac. TCAS de 28/4/2016 (proc. 09286/16, relatora: Anabela Russo).

Sucede que na al. a) do art. 2.º da portaria n.º 112-A/2011 são expressamente excluídos do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as “*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”. Ou seja, comparando a portaria de vinculação com o RJAT, aquela é mais exigente do que este, por acrescentar um requisito para delimitar abstratamente o objeto da vinculação da AT à jurisdição arbitral.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, processo n.º 143/2016-T, “A respeito da natureza da portaria, há quem entenda que aí reside fundamentalmente um acto decisório da Administração, de manifestação voluntária de consentimento à vinculação ao RJAT, e nas restrições ao objeto uma “*limitação concreta*”, ainda que “*manifestada em termos de disposição genérica*” (cfr. foi entendimento maioritário no Ac. 236/2013 de 22/4/2014, ou 364/2014 de 19/12/2014, ambos do CAAD). Há por outro lado quem deixe transparecer um entendimento mais regulamentar (normativo) da portaria (jurisprudência maioritária). “Não obstante existirem elementos sugestivos para ambos as posições,

consideramos que sobressai o caráter regulamentar da portaria, sobretudo quanto ao objeto da vinculação, que se projeta em todos os litígios a dirimir por via da arbitragem tributária. E nessa medida, essa parte da portaria configura-se como um regulamento administrativo, que se integra no RJAT.

“O que antes se disse serve para parametrizar a seleção de critérios interpretativos. Dada a natureza da portaria, deverá ser adotada uma orientação subjetivista, sendo de prevalecer a aceção do texto normativo que melhor corresponda ao pensamento real do “legislador”, em que se privilegie o elemento teleológico, a finalidade da disposição estatuída.

“Ora o que carece de especial labor interpretativo é a exigência de “*via administrativa*” necessária (prévia), “*nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

“Desde logo, em obediência a esses mesmos “termos”, previstos no art. 131.º CPPT, o requisito de via administrativa prévia será apenas aplicável aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa. De facto, no caso de autoliquidações, exige-se a reclamação graciosa, mas apenas em casos de erros que não se fundem exclusivamente em matéria de direito, e em que as autoliquidações hajam sido efetuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária (cfr. n.º 1 e n.º 3 do art. 131.º CPPT)¹.

“O sentido útil da portaria, face ao estabelecido no RJAT, a vontade do legislador, foi o de assegurar que o contribuinte não recorre ao Tribunal “(...) *antes de qualquer tomada de posição da administração sobre a situação gerada com o ato do contribuinte (...) pois não é detetável, ainda, qualquer litígio*”^{2 3}. Assim se percebe que sejam excluídos da exigência

¹ Além disso, como se afirma no Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016, “*nem se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, tida como desnecessária, não ter sido efetuada*”.

² Cfr. LOPES de SOUSA, *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*. Vol. II, Áreas Ed., p.407.

³ Adicionalmente, como se refere, no Ac. 617/2015 CAAD já citado, “*além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária*”.

de reclamação os casos previstos no art. 131.º n.º 3 CPPT, visto que nessas a AT já se pronunciou, *a priori*, através de “orientações genéricas”.

Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, recorde-se que o mesmo surge como culminar de processo iniciado com pedido de revisão oficiosa, expressamente indeferido. A Requerente não recorreu, portanto, a uma “reclamação graciosa”, antes recorreu diretamente ao pedido de revisão.

Contudo, o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional. Logo, por “coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa⁴ (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa”⁵.

Face ao exposto, conclui-se⁶ que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o artigo 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a

⁴ Cfr. Ac. STA de 12/6/2006 (proc. 0402/06, relator: Jorge de Sousa).

⁵ Cfr. Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016.

⁶ Cfr. no mesmo sentido Ac. 117/2013, 244/2013, 299/2013, 613/2014, 56/2015, 203/2015 e 617/2015, todos do CAAD.

interpretação a que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide quaisquer princípios constitucionais, nem põe em crise a “*indisponibilidade dos créditos tributários*”.

Aliás a invocação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários será possivelmente um lapso, já que ao decidir sobre a sua competência, relevante apenas enquanto pressuposto processual, o Tribunal Arbitral não está seguramente a praticar qualquer ato de disposição de um crédito tributário, no sentido do invocado art. 30.º n.º 2 LGT.

Por outro lado, excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado devia ter sido uma reclamação prévia graciosa seria violar os princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva.

Com efeito, a regra, quer para a impugnação judicial, quer para a arbitragem, é que se submetam ao crivo da AT todos aqueles atos relativamente aos quais esta entidade ou ainda não se pronunciou ou ainda não teve qualquer intervenção, razão pela qual lhe deve ser dada a oportunidade para se pronunciar antes de o tribunal judicial ou arbitral se pronunciar quanto à sua legalidade.

É, assim, manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do ato tributário à reclamação graciosa sobre atos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta. Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)...”

Na senda do mencionado Acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que “o Indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial [cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT]”.

É, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o

tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.

Em suma, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de autoliquidação.

Pelos fundamentos expostos improcede o argumento da AT no sentido da inconstitucionalidade do art. 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 na interpretação sufragada por este tribunal. Neste sentido, ver entre outras, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 577/2016-T.

Termos em que improcede, assim, esta exceção de incompetência.

8.3. Para além da exceção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida e julgada improcedente por este Tribunal, não foram suscitadas outras exceções de que cumpra conhecer.

8.4. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer, em seguida, do mérito do pedido.

III. Mérito

III.1. Matéria de facto

9. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) No exercício fiscal de 2013, o Grupo encabeçado pela A..., SGPS, SA e ao qual se aplicava o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) era composto por si e pelas seguintes sociedades: "E..., S.A.", NIF/NIPC ... (que veio a fundir-se, por incorporação, na então "F..., S.A." - NIF/NIPC ...- atualmente denominada "G..., S.A."); "H... S.A.", NIF/NIPC ... (atualmente designada "I...,

- S.A."); "J..., S.A.", NIF/NIPC ... (que incorporou a "K..., SGPS, S.A." e atualmente se designa "L..., S.A."); "M..., SGPS, S.A.", NIF/NIPC...; "N..., S.A.", NIF/NIPC ... (atualmente designada "O..., S.A."); "P..., S.A.", NIF/NIPC ... (atualmente designada "Q..., S.A."); "R..., S.A.", NIF/NIPC...; "S..., SGPS, S.A.", NIF/NIPC ...(que veio a fundir-se, por incorporação, na "G..., S.A.", NIF/NIPC...); "T..., Lda.", NIF/NIPC...; "K..., SGPS, S.A.", NIF/NIPC ...(que veio a fundir-se, por incorporação, na "L..., S.A.", NIF/NIPC...); e "U..., SGPS, S.A.", NIF/NIPC...;
- b) Em 29 de maio de 2014, a Requerente procedeu à entrega da primeira declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, referente ao exercício de 2013 do grupo de sociedades sujeito ao RETGS de que era a sociedade dominante. Esta declaração foi identificada com o código n.º ...-2 (doc. n.º 3, anexo ao Pedido de Revisão Oficiosa);
- c) Em 30 de novembro de 2015, foi submetida a última declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC (declaração de substituição), referente ao exercício de 2013 do grupo de sociedades sujeito ao RETGS de que a Requerente era sociedade dominante. Esta declaração foi identificada com o código n.º ...-... -... (documento n.º 3, anexo ao Pedido de Pronúncia Arbitral);
- d) No Quadro 10 da Declaração Modelo 22 do IRC com o código n.º ...-... - ...constam os valores do IRC em sentido estrito (€ 3.436.468,51), da derrama estadual (€ 577.151,28) e das tributações autónomas (€ 1.321.977,45) (documento n.º 3, anexo ao Pedido de Pronúncia Arbitral);
- e) A Requerente procedeu à autoliquidação das tributações autónomas devidas por cada uma das sociedades do Grupo;
- f) De acordo com a declaração de rendimentos entregue, a Requerente, no exercício de 2013, relativamente ao benefício fiscal denominado “Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento” (CFEI) (quadro 076 do Anexo D do Modelo 22) inscreveu os seguintes montantes: € 2.215.805,33 - dotação do período; € 1.210.043,63 – dedução do período; - € 1.005.761,70 saldo que transita (documento n.º 3, anexo ao Pedido de Pronúncia Arbitral);

- g) Na sequência da apresentação desta declaração de rendimentos, referida na alínea anterior, foi emitida a demonstração de acerto de contas n. 2016..., de 2016-04-01 (fls 33 do processo administrativo);
- h) Em 30 de maio de 2016, invocando o artigo 78.º da Lei Geral Tributária, a Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa ao ato de autoliquidação de IRC por si apresentado em 30 de novembro de 2015, relativo ao exercício de 2013 (declaração Modelo 22 do IRC nº ...-... -...) - Processo Administrativo, folhas 1 a 49, pedindo que fosse considerado um limite de CFEI a deduzir à coleta do IRC, superior ao que foi inscrito na declaração de rendimentos;
- i) O referido pedido deu origem ao procedimento administrativo de revisão oficiosa, autuado com o nº ...2016... (Processo Administrativo, folha 1);
- j) Os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (Unidade de Grandes Contribuintes) propuseram o indeferimento do pedido de acordo com os fundamentos constantes da Informação n.º ...-AIR1/2016, de 1 de julho de 2016 (Processo Administrativo, folhas 48 a 60);
- k) Do projeto de indeferimento foi a Requerente notificada, nos termos do artigo 60.º da LGT (Processo Administrativo, folha 61);
- l) Não tendo a Requerente exercido o seu direito, foi o projeto convolado em definitivo, por despacho de 4 de agosto de 2016, exarado na Informação n.º ...-AIR1/2016, de 28 de julho de 2016, e notificado à Requerente (Processo Administrativo, folhas 63 a 67).

9.1. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

9.2. Fundamentação da matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral 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 anexado pela Requerida.

III.2. Matéria de Direito

A questão central a decidir nos autos (tal como é colocada pela Requerente no pedido apresentado), está em saber se a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2013 (incluindo a das tributações autónomas) objeto de impugnação padece do vício material de violação de lei. Segundo a Requerente, como as tributações autónomas têm a natureza de IRC o limite do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”) a deduzir apresenta-se inferior ao valor aceite fiscalmente.

A Requerente defende, em suma, ao contrário da tese da AT, que a dedução dos benefícios fiscais, em especial, no caso, o “CFEI”, deve ser feita tomando em consideração as tributações autónomas uma vez que estas são IRC.

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 ou, se pelo contrário, assiste razão na posição defendida pela Requerida.

Vejamos.

III.2.1.1. Da natureza das tributações autónomas na jurisprudência e na doutrina nacional

Conforme posição adotada na Decisão Arbitral n.º 722/2015-T, de 28 de Junho de 2016 (reiterada, entre outros, na Decisão Arbitral n.º 443/2016-T), acórdão cujo coletivo foi presidido pelo aqui também Árbitro Presidente (e para cujo teor da decisão desde já aqui remetemos), as tributações autónomas tributam a despesa e não o rendimento, posição que é assumida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Vítor Gomes (voto de vencido apostado no Acórdão n.º 204/2010 do Tribunal Constitucional), nos termos do qual afirma, referindo-se às tributações autónomas, que *“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 (...) 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”.⁷

E acrescenta que “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” (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) *“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”.⁸*

No que diz respeito à posição que era assumida pelo Tribunal Constitucional, cite-se o Acórdão n.º 18/11, nos termos do qual se refere que *“existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos e (...) isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos*

⁷ No mesmo sentido vide também voto vencido do mesmo Árbitro Presidente, aposto na Decisão Arbitral n.º 5/2106-T, de 27 de Julho de 2016 (e para cujo teor da decisão desde já aqui também remetemos).

⁸ Vide processo n.º 830/11, de 21-03-2012 (2ª secção).

que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas” (sublinhado nosso).

“Este argumento do Tribunal Constitucional (...) 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)”.

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11 (acima referido), aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11 (acima também citado), no sentido de entender que “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” (sublinhado nosso).

Ora, ainda segundo este Acórdão do Tribunal Constitucional “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” (sublinhado nosso).⁹

No que diz respeito 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 (acima sumariamente enunciada).

Na verdade, 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*”.¹⁰

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 executável directamente*”.¹¹

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

Adicionalmente, refira-se que é também 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.

⁹ Neste sentido, vide Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho (Relator Conselheiro João Cura Mariano), jurisprudência reiterada pelo Acórdão do Plenário, no Acórdão n.º 617/2012 (processo n.º 150/12, de 31 de Janeiro de 2013) e no Acórdão n.º 197/2016 (processo n.º 465/2015, de 23 de Maio de 2016).

¹⁰ Vide RUI DUARTE MORAIS, in “Apontamentos ao IRC”, Almedina, 2009, pp. 202-203.

¹¹ Também CASALTA NABAIS considera que se “*trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento*” (in “Direito Fiscal, 6.ª Ed., p. 614) e, no mesmo sentido, cfr. ANA PAULA DOURADO (in “Direito Fiscal, Lições”, 2015, p. 237).

Com efeito, e 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.*”¹²

Nestes termos, “*trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas 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 (...)*”.¹³

“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 de uma pessoa colectiva, 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 efectivo estabelecido no Código do IRC, 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, 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 colectivas e é, neste quadro, que se efetua o seu apuramento.

¹² Vide SALDANHA SANCHES, in “*Manual de Direito Fiscal*”, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406.

¹³ Vide CASALTA NABAIS, Idem, p. 614.

“Mas não “são IRC”, *tout court* como a Requerente lapidar e definitivamente o afirma.

“Com efeito, para que fossem assim consideradas teriam, desde logo, que tributar o rendimento e isso, como vimos, não é o que sucede, em momento algum. Na verdade, embora exista 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, as tributações autónomas 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 sejam violados os preceitos 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.

“Neste âmbito, vale a pena ainda recordar 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. Com efeito, todos os impostos possuem características ou soluções que, quando vistas isoladamente, podem representar objetivamente uma descaraterização 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.

“No caso em análise, embora a opção da lei fundamental e da lei ordinária, por consequência, haja sido claramente no sentido de tributar o rendimento das pessoas colectivas 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 actividade 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., com o objectivo de evitar que os modelos tributários sejam excessivamente complexos e onerosos deixando de atingir 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, com o objectivo de 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 tributações autónomas 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, 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 colecta do imposto, que são permitidas por lei para dar sentido efectivo ao princípio da tributação do rendimento real e efectivo. Contudo, no que diz respeito à colecta 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.

“Com efeito, elas visam dissuadir comportamentos, práticas ou opções das empresas radicadas em razões essencialmente de natureza de poupança fiscal, reditícia e, por outro lado, preservam os equilíbrios próprios do regime de tributação das pessoas colectivas, 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, através destas cláusulas gerais anti abuso, forçam 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 efectiva 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.

Assim, as tributações autónomas, incluindo as previstas na alínea b), do n.º 13, do art.º 88.º do Código do IRC têm, pois, uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas do imposto, até porque, como mecanismo anti abuso, as tributações autónomas não são alheias aos fins gerais do sistema fiscal.

“Nestes termos, a adopção 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.

“Com efeito, as tributações autónomas introduzem 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 porquanto cada um deve suportar imposto segundo pode, isto é, segundo são as suas capacidades contributivas reveladas.

“Importa ainda notar que, nos nossos dias, se adoptou, como regra geral, o regime da tributação segundo o rendimento real e efectivo para as pessoas colectivas, não constituindo este uma mera opção de funcionamento do sistema fiscal de entre várias outras possíveis.

“Na verdade, 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.¹⁴

“Como referiu, oportunamente, SALDANHA SANCHES (citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28), as tributações autónomas constituem uma forma de obstar a actuações 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*

¹⁴ A propósito das questões sobre os limites da moral face ao imposto vejam-se SUSANNE LANDREY, STEF VAN WEEGHEL e FRANK EMMERINK). No que diz respeito à interligação profunda e indiscutível entre o direito e a moral, vide JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 9.ª Reimp. pp. 50 e segs.

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)”.¹⁵

“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 actividade 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.¹⁶

“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 colectivas de relevar (abusivamente) como gastos valores relativos a bónus ou remunerações variáveis. Assim, 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 colecta total do imposto não seja uma realidade unitária mas composta.¹⁷

Assim, é nela possível descortinar a colecta 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 colectivas) 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 Código do IRC e nos termos e modos ali referenciados.

“A esta colecta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a colecta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma

¹⁵ A Decisão Arbitral do CAAD n.º 210/13-T refere que as “*despesas (...) 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*”.

¹⁶ In “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, Arménio Amado, editores, 1978, p. 137 e segs.

raiz, um sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adopção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do código, que configura uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta.

“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, 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.”

Aqui chegados, estamos em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do “CFEI” à parte da coleta de IRC de 2013 do Grupo, na parte relativa às tributações autónomas.

III.2.1.2. Da eventual dedutibilidade do “CFEI” à coleta das tributações autónomas

Concluimos supra, seguindo a jurisprudência mencionada, 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 pretende, porquanto essa possibilidade resultaria num duplo efeito estranho, ou seja, 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 em concreto, está em causa o “CFEI”¹⁸, pelo cumprimento dos

¹⁷ Vide MANUEL DE ANDRADE, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*.

¹⁸ A Lei n.º 49/2013 de 16 de Julho aprovou o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) com o intuito de promover o investimento e internacionalização das empresas nacionais por intermédio da concessão de um crédito fiscal, na forma de dedução à colecta, pela realização de certos investimentos. O CFEI correspondeu a uma dedução à colecta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração realizadas, até à concorrência de 70% daquela colecta. O investimento elegível para a obtenção deste crédito fiscal tinha que ser realizado entre 1 de Junho de 2013 e 31 de Dezembro de 2013, sendo que o montante máximo das despesas de investimento elegíveis era de € 5 000 000,00 por sujeito passivo.

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

Acresce que, tal como consignado no voto de vencido, junto à Decisão Arbitral n.º 5/2016-T, embora referindo-se aos regimes do SIFIDE e RFAI, também não subsiste “qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de os regimes do SIFIDE e do RFAI estabelecerem que os mesmos são concretizados em deduções à colecta do IRC. Ao fazer essa referência expressa está o legislador a reportar-se à colecta de IRC propriamente dita para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas, precisamente porque não entram no apuramento nem do lucro tributável, nem da matéria colectável, e, como consequência, não concorrem para a colecta do IRC, nem mesmo do IRC liquidado ou do IRC a pagar/recuperar (cfr. CASALTA NABAIS, *Idem* p. 541). O resultado das tributações autónomas, repete-se, apurado de forma autónoma, não concorre para a colecta do IRC, pelo contrário, há-de acrescer ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do valor a pagar ou a recuperar, o que consubstancia um resultado bem diferente.”

O entendimento arbitral ora sufragado, no sentido da orientação seguida nos Acórdãos Arbitrais n.ºs 722/2015-T e 443/2016-T, encontra-se em sintonia com o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, ao estabelecer que ao montante apurado das tributações autónomas não são «efetuadas quaisquer deduções».

Também neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-o, uma solução que os tribunais, com recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de

O CFEI não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimentos elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza.

hermenêutica jurídica estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este coletivo, no caso dos autos.

Atento o acima exposto, conclui-se, desta forma, pela ilegalidade da dedutibilidade do CFEI 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 Código do IRC, nos termos do qual *“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.”*

Assim sendo, deixa de fazer sentido a invocada inconstitucionalidade do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado pela Lei n.º 7.º-A/2016, de 30 de março, por violação do princípio da retroatividade da lei, proibida pelo artigo 103.º, n.º3, da CRP, na medida em que tal normativo não é convocado sequer na resolução do caso em apreço.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerente, pelos fundamentos acima invocados, no que respeita à possibilidade de dedução do benefício fiscal relativo ao “CFEI” à coleta das tributações autónomas relativas ao exercício de 2013.

Termos em que, improcede o pedido da Requerente, sendo de manter o indeferimento da revisão oficiosa ora impugnada.

III. 2.2. Dos outros pedidos

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade da autoliquidação impugnada respeitante ao exercício de 2013, ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de devolução das quantias pagas e de respetivos juros.

IV. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a exceção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida, decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2013;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC da Requerente, no que respeita à dedução do crédito de CFEI à coleta das tributações autónomas relativas ao exercício de 2013, objeto de impugnação, absolvendo-se a Requerida deste pedido;
- c) Manter a decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário de autoliquidação objeto de impugnação;
- d) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC em apreciação nos autos e pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2013 acrescido de juros indemnizatórios, conforme formulado pela Requerente, porquanto este pedido se encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral acima referido em b), absolvendo-se a Requerida do respetivo pedido e, em consequência,
- e) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

V. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €589.477,65.

VI. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 8.874,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de julho de 2017

Os árbitros,

Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente)

Olívio Mota Amador

Luís Miguel Rodrigues Miranda da Rocha
(Vencido nos termos da declaração em anexo)

Declaração de voto

Discordo da decisão maioritariamente tomada, pelos motivos *infra* descritos:

1. Considero que o benefício fiscal denominado “Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento” é dedutível à coleta de IRC, nesta se incluindo a parcela de imposto decorrente da obtenção de lucro tributável, mas também a parte resultante de “tributações autónomas”.
2. As razões para esta posição são as que constam da decisão arbitral unanimemente tomada no âmbito do Processo n.º 673/2015-T, em que participei. Essa decisão arbitral é contrária à decisão maioritária tomada no contexto deste Processo.
3. Em síntese, e adaptando alguns extratos de texto desse Acórdão do Processo n.º 673/2015-T, a fundamentação é a seguinte:
 - a. a circunstância de uma autoliquidação de IRC, efetuada nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, poder conter vários cálculos parciais com base em várias taxas aplicáveis a determinadas matérias coletáveis, não implica que haja mais que uma liquidação, como resulta dos próprios termos daquela norma ao fazer referência a «liquidação», no singular, em todos os casos em que é «feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º», tendo «por base a matéria coletável que delas conste» (seja a determinada com base nas regras dos artigos 17.º e seguintes seja a determinada com base nas várias situações previstas no artigo 88.º);
 - b. a referência que no artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013 se faz à «dedução à coleta de IRC» como forma de materializar o benefício fiscal denominado “Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento”, abrange a coleta de IRC resultante das tributações autónomas, que integra a coleta única de IRC;
 - c. a norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, na parte em que se refere que não são «efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado», apesar da natureza interpretativa que lhe foi atribuída, não altera o entendimento exposto nas alíneas anteriores. Com efeito, não se vislumbra, nem na Lei n.º 7-A/2016, nem no

Relatório do Orçamento, nem na sua discussão, de que com o aditamento no artigo 88.º do CIRC de uma norma geral proibindo deduções ao montante global apurado de tributações autónomas, se pretendesse interpretar restritivamente a expressão «dedução à coleta de IRC» que consta de uma norma especial de um diploma avulso, designadamente o artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013. Ora, na falta de uma intenção inequívoca em sentido contrário, deve prevalecer a regra de que a lei geral não altera lei especial (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil).

4. Em termos mais genéricos, não posso deixar de assinalar que, na minha opinião, não é perceptível, para os agentes económicos em geral e para os empresários em particular, que um diploma que consagra um incentivo fiscal destinado a dinamizar o investimento das empresas (numa época de grave crise económica), em que se cria uma “dedução à coleta de IRC” seja, *a posteriori*, interpretado restritivamente com base em argumentos segundo os quais há dois tipos de IRC e que o legislador apenas se pretendia referir a um deles, embora não o tenha dito expressamente. Tal interpretação restritiva não deve ser adotada, sob pena de destruir a confiança dos agentes económicos nas políticas fiscais e nas instituições.

Por tudo o que foi exposto, entendo que os montantes de “Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento” são dedutíveis à coleta de IRC, quer esta resulte do apuramento de lucro tributável, quer seja originada pelas denominadas “tributações autónomas”, pelo que voto vencido esta pronúncia arbitral.

Luís Miguel Rodrigues Miranda da Rocha