

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 60/2017-T**

**Tema: IRC – tributações autónomas – SIFIDE II.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO:**

A..., S.A., sociedade com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Algés, titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa que apresentou da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2013 e consequente declaração de ilegalidade parcial da respetiva autoliquidação, na parte respeitante ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 94.609,68, bem como a condenação da AT no reembolso à Requerente do imposto pago e correspondentes juros indemnizatórios.

Subsidiariamente, para o caso de se entender não ser aplicável às tributações autónomas o artigo 90º do CIRC, peticionou ainda a declaração de ilegalidade da liquidação das tributações autónomas, por ausência de base legal para a sua efetivação, com o consequente reembolso do respetivo montante à Requerente e pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) Em 29/05/2014 apresentou declaração Modelo 22 de IRC referente a 2013, tendo apurado um montante de tributações autónomas em IRC no valor de € 94.609,68;

- b) No cálculo do imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático não permite que se inscreva o valor relativo às taxas de tributação autónoma em sede de IRC deduzido dos montantes de benefício fiscal reconhecido à empresa em sede de SIFIDE II, na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC;
- c) O montante de SIFIDE II reconhecido à Requerente para utilização no final do exercício de 2013 ascendia a € 5.237.839,35, pelo que a Requerente dispõe de créditos de IRC para abate à respetiva coleta em montante muito superior à coleta das tributações autónomas em IRC no exercício de 2013;
- d) O lucro tributável da Requerente não foi apurado por métodos indiretos;
- e) Nos anos relevantes para efeito da apreciação da questão em causa nos presentes autos, a Requerente tinha a sua situação tributária e contributiva regularizada;
- f) A tributação autónoma em IRC é IRC, aplicando-se-lhe as normas de liquidação do IRC constantes do artigo 90º do CIRC;
- g) Pelo que nenhuma razão existe para que o benefício fiscal reconhecido à empresa em sede de SIFIDE II não seja deduzido à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma de IRC;
- h) A norma contida na segunda parte do artigo 88º nº 21 do CIRC, introduzida pela Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março não tem verdadeira natureza interpretativa;
- i) Ainda que se entenda ter esta norma natureza interpretativa, não pode a mesma ser aplicada ao caso *sub judice*, por consubstanciar tal aplicação o reconhecimento de eficácia retroativa à lei fiscal, em manifesta contradição com o artigo 103º nº 3 da CRP.

A Requerente juntou 11 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 2 a) do RJAT, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa os signatários, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 28 de Março de 2017.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) O carácter autónomo das tributações autónomas impõe, em determinados domínios, o afastamento ou adaptação das regras gerais de aplicação do IRC;
- b) Sendo, desde logo, o apuramento das respetivas coletas efetuado de forma diferente, não havendo uma liquidação única de IRC mas antes dois tipos de apuramentos, isto é, dois cálculos distintos;
- c) O regime do SIFIDE II, ao referir-se ao montante apurado nos termos do artigo 90º do CIRC e até à sua concorrência, está a reportar-se à coleta de IRC propriamente dita, para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas, que não entram no apuramento nem do lucro tributável nem da matéria coletável;
- d) Isto mesmo veio a ser clarificado pela natureza interpretativa conferida pelo artigo 135º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março à norma contida no número 21 do artigo 88º do CIRC;
- e) Qualquer interpretação que não aplique a norma constante do artigo 133º da LOE 2016, que aditou o número 21 ao artigo 88º do CIRC, com os efeitos previstos no artigo 135º da mesma lei, será materialmente inconstitucional por violação dos princípios da legalidade, da separação de poderes, da proteção da confiança e da igualdade, previstos nos artigos 103º nº 2, 2º e 13º, todos da CRP.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo junto documentos nem arrolado nenhuma testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, tendo as partes sido notificadas para, no prazo simultâneo de 15 dias, apresentarem alegações escritas, de facto e de direito, tendo ambas as partes apresentado alegações no prazo fixado.

## **II. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

O processo não enferma de vícios que afetem a sua validade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

## **III. QUESTÕES A DECIDIR:**

Atentas as posições assumidas pelas Partes, verifica-se que a questão a decidir nos presentes autos se reconduz a determinar se os créditos fiscais reconhecidos à Requerente em sede de SIFIDE II podem ser deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas, na parte em que não podem ser deduzidos à restante coleta de IRC.

## **IV. MATÉRIA DE FACTO:**

### **a. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente entregou, em 29/05/2014, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC respeitante ao exercício de 2013, tendo apurado um montante de tributações autónomas de € 94.609,68;
2. No exercício de 2013, a Requerente detinha créditos de SIFIDE II disponíveis para utilização no valor de € 5.237.839,35;

3. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2013, nos termos e dentro do prazo previsto no artigo 131º do CPPT;
4. Por ofício datado de 17/10/2016, foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada;
5. O lucro tributável da Requerente relativo ao exercício de 2013 não foi apurado por métodos indiretos;
6. Nos anos relevantes para efeito da apreciação da questão em causa nos presentes autos, a Requerente tinha a sua situação tributária e contributiva regularizada;
7. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 16 de Janeiro de 2017.

**b. Facto não provados**

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

**c. Fundamentação da matéria de facto**

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta aos autos e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

**V. DO DIREITO:**

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável.

No ano de 2013, vigorava o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II, abreviadamente designado por SIFIDE II, aprovado pela

Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro e alterado pelo artigo 163º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Nos termos do disposto no artigo 4º deste diploma, “*os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem: (...)*”.

Por seu turno, prescreve o artigo 5º do mesmo diploma, como requisitos cumulativos da possibilidade da dedução prevista no artigo anterior:

- a) Não ser o lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC determinado por métodos indiretos;
- b) Não serem os sujeitos passivos de IRC devedores ao Estado ou à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.

*In casu*, resultou provado que o lucro tributável da Requerente não foi determinado por métodos indiretos e que esta não é devedora ao Estado ou à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições – cfr. factos provados 5 e 6 -, pelo que não há dúvidas de que esta preenche os requisitos previstos no artigo 5º da citada Lei.

Aliás, a Requerida nem sequer colocou em causa o preenchimento destes pressupostos por parte da Requerente.

A questão prende-se apenas com a possibilidade de dedução dos benefícios reconhecidos à Requerente em sede de SIFIDE II à coleta produzida pelas tributações autónomas.

A Requerente defende tal possibilidade, alegando para tanto, em síntese, que as tributações autónomas de IRC são IRC, sendo apuradas nos termos do artigo 90º do CIRC, pelo que

nenhum fundamento existe para que os benefícios fiscais decorrentes do SIFIDE II não possam ser deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas.

Por seu turno, defende a Requerida que o carácter autónomo das tributações autónomas impõe, em determinados domínios, o afastamento ou adaptação das regras gerais de aplicação do IRC, sendo o apuramento das respetivas coletas efetuado de forma diferente.

Ora, quanto à natureza das tributações autónomas em sede de IRC, não restam hoje dúvidas de que o imposto cobrado com base nestas tem a natureza de IRC, o que é aceite de forma, cremos, maioritária, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, incluindo arbitral<sup>1</sup>.

Isso mesmo resulta também, aliás, da redação dos artigos 12º e 23º-A nº 1 a) do CIRC, este último introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

Mas para que o sujeito passivo de IRC possa deduzir à coleta produzida pelas tributações autónomas de IRC o crédito que lhe tenha sido reconhecido em sede de SIFIDE II, é necessário que o IRC resultante dessas tributações autónomas seja apurado nos termos do artigo 90º do CIRC, conforme expressamente decorre do artigo 4º da Lei que instituiu o SIFIDE II.

A forma e procedimento de liquidação de IRC encontra-se prevista no artigo 90º do CIRC, que regula a respetiva matéria.

O citado preceito não distingue, para este efeito, o procedimento e forma de liquidação do IRC resultante das tributações autónomas do restante IRC, limitando-se a indicar a forma e procedimento de liquidação do IRC.

Por outro lado, percorrendo o CIRC, não se encontra qualquer outra disposição que preveja uma forma e procedimento específico de liquidação das tributações autónomas, sendo que os únicos preceitos do CIRC especificamente respeitantes às tributações autónomas não se inserem no capítulo respeitante à liquidação do respetivo imposto.

---

<sup>1</sup> Veja-se, entre outros, decisões proferidas nos processos arbitrais 769/2014-T, 775/2015-T, 784/2015-T e 536/2016-T, todos *in* [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

Não havendo qualquer procedimento específico para liquidação do IRC proveniente das tributações autónomas, estas terão, necessariamente, de ser apuradas e liquidadas nos termos do artigo 90º do CIRC, reconduzindo-se a autonomia das tributações autónomas apenas às taxas aplicáveis e à matéria coletável.

De resto, pese embora a Requerida defenda ser a liquidação das tributações autónomas efetuada de forma diferente, não especifica de que forma é feita essa liquidação, o que é sintomático da inexistência da diferença de regimes.

A Requerida invoca ainda, a este propósito, no que lhe assiste razão, que para o apuramento da coleta resultante das tributações autónomas e para apuramento da coleta resultante do restante IRC são efetuados dois cálculos distintos.

Isto é assim, conforme está bom de ver, porque as tributações autónomas têm taxas distintas das do restante IRC. Aliás, entre as próprias tributações autónomas existem distintas taxas, o que não interfere com a sua qualificação como tributações autónomas.

Mas a existência desta diferença e a necessidade de efetuar dois ou mais cálculos distintos não determina que o respetivo apuramento seja feito de forma diferente.

O apuramento é feito exatamente da mesma forma, na mesma liquidação, sendo embora efetuados cálculos distintos.

Qualquer outro entendimento conduziria à existência de uma lacuna na lei, que não se poderia integrar, atento o facto de se tratar de lei fiscal, abrangida na reserva de lei da Assembleia da República, o que determinaria a ilegalidade da liquidação das tributações autónomas, por violação do artigo 103º n.º 3 da CRP e do artigo 8º n.º 2 a) da LGT.

Por outro lado, não resultando de forma expressa do artigo 4º do SIFIDE II a sua não aplicação à coleta de IRC produzido pelas tributações autónomas, a sua exclusão apenas poderia ocorrer por via da interpretação restritiva desta norma.

No entanto, não poderá olvidar-se que o SIFIDE II é um benefício fiscal, sendo que, nos termos do disposto no artigo 2º n.º 1 do EBF, as normas que criam benefícios fiscais têm natureza excecional.



Tendo natureza excecional, a sua interpretação deve ser feita, à falta de regra especial, nos seus precisos termos, não podendo estas normas ser interpretadas de forma restritiva.

Nem se diga que a possibilidade de deduzir benefícios fiscais à coleta produzida pelas tributações autónomas tem como efeito neutralizar a própria razão de ser destas tributações, isto é, desincentivar determinados comportamentos dos sujeitos passivos que visam diminuir a receita fiscal através da diminuição do lucro tributável.

Isto porque, conforme se defendeu no acórdão arbitral proferido no processo 536/2016-T<sup>2</sup>, que se acompanha, “*o desincentivo desses comportamentos é justificado apenas pelas preocupações de proteção da receita fiscal e os benefícios fiscais concedidos são, por definição, «medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» (artigo 2º, nº 1, do EBF).*”

Ora, como se lê na indicada decisão, no caso dos benefícios fiscais instituídos pelo SIFIDE II, “*as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspetiva legislativa, de enorme importância, como se infere da fundamentação no Relatório do Orçamento do Estado para 2011 (...)*”.

Tal importância legislativa e conseqüente necessidade de sobreposição dos benefícios fiscais em sede de SIFIDE II às receitas fiscais são confirmadas pelo facto de o próprio CIRC excluir, no artigo 92º nº 2 do CIRC, este concreto benefício da limitação geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, prevista no número 1 desse mesmo artigo.

Por onde se terá necessariamente de concluir que os créditos fiscais reconhecidos à Requerente em sede de SIFIDE II podem ser deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas.

Este era o entendimento maioritariamente defendido pela jurisprudência.

Entretanto a questão ganhou novos contornos, com a publicação da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março.

---

<sup>2</sup> Disponível in [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

Isto porque, a citada lei aditou ao artigo 88º do CIRC o número 21, com carácter interpretativo conferido pelo legislador, com a seguinte redação:

*“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.”*

Com a introdução deste preceito, invoca a Requerida, ficaram sanadas as dúvidas anteriormente existentes, já que, segundo alega, com este novo número ficou definitivamente afastada a possibilidade de efetuar quaisquer deduções ao montante apurado em sede de tributações autónomas, aqui se incluindo os créditos resultantes do SIFIDE II.

Porém, a tese defendida pela Requerida improcede, concretamente no que diz respeito à impossibilidade de dedução dos créditos resultantes do SIFIDE II ao IRC produzido pelas tributações autónomas.

É que, não se pode olvidar que CIRC é uma lei geral, ao passo que a lei que instituiu o SIFIDE II é uma lei especial.

Ora, conforme resulta do artigo 7º nº 3 do Código Civil, *“a lei geral não revoga a lei especial”*.

Tal só assim não seria se, conforme decorre do citado artigo 7º nº 3, fosse outra a *“intenção inequívoca do legislador”*.

Analisado o teor da nova norma constante do número 21 do artigo 88º do CIRC e dos respetivos trabalhos preparatórios, não se surpreende aí qualquer *“intenção inequívoca do legislador”* em alterar a norma constante do artigo 4º da lei que instituiu o SIFIDE II.

E se, de facto, tal intenção existisse, com certeza que o legislador não teria deixado de lhe fazer expressa referência.

Não se verificando, com o aditamento do nº 21 ao artigo 88º do CIRC, qualquer *“intenção inequívoca do legislador”* em alterar a norma constante do artigo 4º da lei que instituiu o

SIFIDE II, nunca poderia o artigo 4º desta lei ser derogado pela norma constante do número 21 do artigo 88º do CIRE.

Em todo o caso, ainda que se entendesse que esta norma geral revogou efetivamente a norma especial constante do artigo 4º da lei que instituiu o SIFIDE II, passando, assim, a não ser possível deduzir ao IRC produzido pelas tributações autónomas os benefícios fiscais resultantes do SIFIDE II, como veremos, não pode ser esta norma aplicável a factos passados antes da sua entrada em vigor, como os em causa nos presentes autos.

Isto, note-se, apesar da natureza interpretativa conferida pelo legislador à norma constante do artigo 88º nº 21 do CIRC.

Esta questão veio a ser apreciada em recente acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional<sup>3</sup>, que, embora respeitante à impossibilidade de dedução ao montante das tributações autónomas liquidadas num determinado ano em sede de IRC dos valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, tem aqui plena aplicação.

No indicado aresto, o Tribunal Constitucional veio a julgar inconstitucional, por violação da proibição de criação de impostos com natureza retroativa estatuída no artigo 103º nº 3 da CRP, a norma do artigo 135º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88º nº 21, 2ª parte, do CIRC, segundo a qual, ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC, não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano, se aplique a anos fiscais anteriores a 2016.

Conforme defendido neste acórdão, o legislador pode, *“no exercício das suas competências próprias, alterar ou esclarecer o sentido de uma norma legal anterior e, por via disso, determinar uma eventual correção ou modificação da jurisprudência relativa a tal norma. O conceito de lei interpretativa acolhe precisamente tal possibilidade. Porém, ao fazê-lo, o legislador tem de agir no quadro da ordem constitucional, respeitando os*

---

<sup>3</sup> Acórdão nº 267/2017, de 31 de Maio de 2017, in [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

*limites constitucionais decorrentes do princípio da segurança jurídica e da tutela da confiança legítima relativamente à retroatividade substancial.*

*Acresce que o legislador não pode ultrapassar tais limites nem neutralizar ou esvaziar o correspondente poder de controlo dos tribunais consignado no artigo 204.º da Constituição, por via da afirmação, na qualidade de autor formal, de que a norma legal por si aprovada tem um alcance meramente declarativo ou clarificador e não inovador. A Constituição não reconhece ao legislador competência para a interpretação autêntica de normas legais. Recordando a lição de BATISTA MACHADO, a lei legalmente qualificada como interpretativa não deixa de ser uma manifestação da mesma competência legislativa que é fonte em sentido orgânico da lei interpretada. Por ser assim, a decisão última sobre o alcance constitutivo ou declarativo de certa lei interpretativa pertence aos tribunais. São estes que, no exercício da jurisdição, interpretam a “lei interpretativa” e determinam se a mesma inova face ao direito preexistente ou se limita a clarificá-lo.*

*Competindo, por outro lado, aos tribunais a função jurisdicional – a iurisdictio –, é claro que a exclusão ou imposição de uma ou mais interpretações jurisdicionais de certa norma legal já realizadas – ou claramente admissíveis – por determinação de uma lei posterior limita o alcance da primeira: entre as múltiplas declarações do direito de que tal lei era passível, algumas deixaram ex vi legis de ser admissíveis. Na medida de tal limitação, ocorre uma modificação do direito que os tribunais “podem dizer”. E, a ser assim, a interpretação ou esclarecimento formalmente consagrados pela lei nova não podem deixar de revestir uma natureza constitutiva e a retroatividade inerente à mesma lei ter um carácter substancial.*

*Pode, portanto, dizer-se que, do ponto de vista da Constituição, para que uma disciplina normativa autoqualificada como meramente interpretativa seja considerada constitutiva (de novo direito) e, como tal, substancialmente retroativa, basta a verificação de que à norma interpretada na sua primitiva versão pudesse ter sido imputado pelos tribunais um sentido que, na sequência da norma interpretativa, ficou necessariamente excluído (cfr. as decisões do Bundesverfassungsgericht de 2.5.2012 e de 17.12.2013, em BVerfGE 131, 20 [37-38] e 135, 1 [16-17], respetivamente). Com efeito:*

«A disciplina clarificadora é constitutiva logo nos casos em que visa excluir a interpretação [da lei preexistente] feita por um tribunal comum – mesmo não se tratando de um tribunal superior –, relativamente a situações passadas. O legislador confere à lei retroativa uma eficácia constitutiva, na medida em que pretende esclarecer para o passado, por via de uma lei com um sentido unívoco, certa afirmação que originou, quanto ao direito aplicável, um entendimento aparentemente não unívoco ou, pelo menos, uma aplicação do mesmo não uniforme. [...] Decisivo é que o legislador tenha a intenção de corrigir ou excluir uma dada interpretação [feita pelos tribunais].» (v. BVerfGE 135, 1 [18-19])

Conclui-se, assim, no referido aresto, que, “*dado o conteúdo gravoso para os contribuintes da nova solução legal – visto que tende a agravar o quantum devido a título de IRC –, a pretensão de a mesma se aplicar a anos fiscais anteriores ao do início da sua vigência mostra-se flagrantemente incompatível com a proibição constitucional de impostos retroativos (cfr. o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição).*”

O expendido no que diz respeito à impossibilidade de dedução à coleta proveniente das tributações autónomas dos valores pagos a título de pagamento especial por conta tem inteira aplicação à impossibilidade de dedução dos benefícios fiscais à luz do novo nº 21 do artigo 88º do CIRC.

De facto, ao passo que à luz da lei anterior tal dedução era possível, sendo inclusive no sentido da possibilidade de tal dedução a maioria da jurisprudência, ao abrigo do novo nº 21 do artigo 88º do CIRC, se se entender ser esta lei apta a revogar a lei especial que instituiu o SIFIDE II, tal dedução já não é possível.

Pelo que dúvidas não restam de que este novo nº 21 veio excluir a possibilidade de os tribunais atribuírem à lei que esta norma pretensamente veio interpretar um sentido que, à luz da norma interpretada, era admitido (conforme sufragado em diversas decisões do CAAD, designadamente proferidas no âmbito dos processos n.ºs 769/2014-T, 163/2014-T, 219/2015-T e 370/2015).

Pelo que não pode este tribunal aplicar aos factos em causa nos presentes autos o novo artigo 88º nº 21 do CIRC, que apenas vale para o futuro, não representando tal

desaplicação qualquer violação dos princípios constitucionais da legalidade, da separação de poderes, da proteção da confiança e da igualdade, conforme alegado pela Requerida.

Assim, não se vê fundamento legal para afastar a dedutibilidade do benefício fiscal concedido pelo SIFIDE II à coleta de IRC produzido pelas tributações autónomas.

Impõe-se, pois, a anulação, por ilegal, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como a anulação parcial da respetiva autoliquidação, na parte respeitante ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 94.609,68, com o conseqüente reembolso à Requerente da quantia correspondente ao montante das taxas de tributação autónoma sobre que pode ser deduzido o benefício fiscal do SIFIDE II.

Por último, peticiona ainda a Requerente a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT:

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

No caso dos autos, verifica-se que, por erro imputável aos serviços, a Requerente viu-se impossibilitada de deduzir ao montante de IRC produzido pelas tributações autónomas os créditos fiscais de que dispunha em sede de SIFIDE II.

Assim, não há dúvida de que a Requerente tem direito a receber juros indemnizatórios.

Tais juros são devidos desde o dia 01 de Setembro de 2014, atento o facto de o reembolso do IRC, a que a Requerente teria direito, dever ser efetuado até ao final do terceiro mês seguinte ao do seu envio (que ocorreu em Maio de 2014) e até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Procede, assim, o pedido formulado relativamente à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a conseqüente anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2013, na parte respeitante ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 94.609,68, devendo a Requerida reembolsar a Requerente do valor

indevidamente pago e pagar os correspondentes juros indemnizatórios, calculados às taxas legais, desde 01 de Setembro de 2014 e até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Em face da procedência do pedido principal formulado pela Requerente, fica prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário.

## VI. DISPOSITIVO

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a conseqüente anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2013, na parte respeitante ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 94.609,68;
- b) Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente do valor indevidamente pago;
- c) Condenar a Requerida a pagar à Requerente os juros indemnizatórios, calculados às taxas legais, desde 01 de Setembro de 2014 e até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

- Fixa-se o valor do processo em € 94.609,68, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de 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.

- Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida, por ser a parte vencida.

- **Registe e notifique.**

Lisboa, 10 de agosto de 2017

O Tribunal Arbitral

José Poças Falcão

(Presidente)

Vencido, conforme declaração anexa.

Alberto Amorim Pereira

(Vogal)

Nuno Miguel Morujão

(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.



**Declaração de voto de vencido do árbitro presidente do Tribunal constituído no  
processo nº 60/2017-T  
(artigo 22º-5, do RJAT)**

Não acompanho a decisão relativamente ao julgamento de procedência do pedido principal formulado pela Requerente, Sociedade A..., SA contra a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

O SIFIDE II permite às empresas a obtenção de um benefício fiscal, em sede de IRC, proporcional à despesa de investimento em investigação e desenvolvimento (ao nível dos processos, produtos e organizacional) que consigam evidenciar, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido (Cfr Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro, Decreto-Lei n.º 82/2013 de 17 de Junho e Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro.

O benefício a obter com o SIFIDE II traduz-se na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, um montante de crédito fiscal que resulta do somatório das seguintes parcelas:

- Taxa base: 32,5% das despesas realizadas no exercício;
- Taxa incremental: 50% do acréscimo das despesas realizadas no exercício face à média aritmética simples das despesas realizadas nos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1.500.000.

Traduz-se o benefício, no essencial, na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, o montante de crédito fiscal apurado. As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo exercício imediato.

A questão prévia essencial é, em nosso entender, saber como calcular o montante a que alude o artigo 90º, do CIRC a que deve então ser deduzido o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, numa dupla percentagem:

- a) Taxa base – 32,5% das despesas realizadas no período de tributação e
- b) Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas no período de tributação em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 1 500 000 euros.

Pretende a requerente que o crédito fiscal que, no ano de 2013, lhe foi reconhecido em sede de SIFIDE seja deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas que a oneraram nesse exercício fiscal.

Compulsadas a normas que regiam o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial<sup>4</sup>, vulgo SIFIDE, nas circunstâncias de tempo que relevam para os presentes autos, verificamos que, segundo o artigo 4º (Âmbito da dedução) do diploma:

*«Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objecto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem:*

- a) Taxa de base – 32,5% das despesas realizadas naquele período;*
- b) Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euros) 1 500 000.*

2 – (...)

3 - *A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.*

---

<sup>4</sup> Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto para vigorar entre 2006 e 2010, Lei n.º 55-A /2010, de 31 de Dezembro (artigo 133.º) institui o SIFIDE II a vigorar entre 2011 e 2015, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

*4 - As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato».*

Por sua vez, dispõe o artigo 90º, do CIRC:

*«1. A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:*

*a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120º e 122º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*

*b) (...)*

*c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.*

*2 – Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:*

*a) A correspondente à dupla tributação internacional;*

*b) A relativa a benefícios fiscais;*

*c) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106ª;*

*d) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

*(...)*

*6. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no número 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do nº 1.*

*(...)».*

Ou seja e em síntese: os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos “aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência” (sublinhados nossos) e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de colecta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas *«poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato».*

Pois bem, a coleta a que se refere o artigo 90º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria colectável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC]. Sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria colectável [é o disposto no artigo 5º, alínea a), da Lei reguladora do SIFIDE, impedindo esta expressamente que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indiretos].

Relativamente às tributações autónomas, adiante-se que estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90º do CIRC.

No caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC); já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto

periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa. Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso.

Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (*cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470*) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no CIRC.

Com efeito, na sua génese estava a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, constituindo as tributações autónomas uma forma alternativa e mais eficaz de correção dos custos sempre que se trate de áreas mais propícias à evasão fiscal (ajudas de custo, despesas de representação, despesas com viaturas, etc.).

Assim, não seria razoável, antes até contrário ao motivo que levou o legislador a tributar autonomamente aquelas despesas que, através da sua dedução ao lucro tributável a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das tributações autónomas.

A jurisprudência arbitral tem decidido no sentido de que as tributações autónomas pertencem, por regra, sistematicamente, ao IRC, e não ao IVA, ao IRS, ou a um qualquer outro imposto do sistema fiscal português (cfr decisões nos processos arbitrais n.ºs 166/2014-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 6/2014-T e 36/2014-T, entre vários outros.

Elas estão, por isso, fortemente ligadas aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica e empresarial por eles levada a cabo. Do que se trata, nas tributações autónomas é, com efeito, de tributar certas despesas ou encargos (gastos), vistos estes na sua relação com a ideia geral de lucro real e efetivo e a tributação do rendimento.

Com efeito, parece-nos fora de dúvida que o mecanismo de tributação autónoma do conjunto das realidades previstas no artigo 88.º do CIRC visa, primordialmente, acautelar os equilíbrios gerais do próprio sistema fiscal, os equilíbrios específicos do IRC e a receita do próprio imposto. Isto é, visa impedir que através da relevação significativa de encargos como os previstos no artigo 88.º, se não introduzam entorses afetadoras do sistema e a expectativa sobre o que deverá ser a receita “normal” do imposto e que esta não saia gorada. No caso, como é igualmente consabido, do que se trata é de desincentivar a realização / relevação dessas despesas, desde logo porque, pela sua natureza e fins, elas podem ser mais facilmente objeto de desvio para consumos que, na essência, são privados ou correspondem a encargos que não deixam de ter, também, como finalidade específica e última, o evitamento do imposto. Realidades que apresentam alguma medida de censurabilidade já que, não violando diretamente a lei, geram desequilíbrios sensíveis e importantes sobre a ideia geral de justiça, sobre o dever fundamental de contribuir na proporção dos seus haveres, da igualdade, do sacrifício, da proporcionalidade da medida do imposto em face das manifestações possíveis de riqueza, da tributação do rendimento real e da justiça.

Funcionando de um modo diferente do que constitui o escopo essencial do IRC – que tributa os rendimentos – as tributações autónomas, reafirma-se, tributam certas despesas ou encargos específicos – e constituem uma realidade instrumental, acessória desse imposto,

na justa medida em que é em função dele que foram instituídas e são, por isso, passíveis de lhes ser reconhecida uma instrumentalidade ou acessoriedade de fins, radicada na salvaguarda dos fins do próprio imposto onde se manifestam.

Em conclusão: temos como seguro que as tributações autónomas não constituem IRC em sentido estrito mas encontram-se a este (IRC) imbricadas, devendo conter-se nos “outros impostos” de que nos dá conta a parte final da alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC (redação em vigor em 2011 e atual artigo 23º-A/1-a), do CIRC) (sublinhado nosso).

Revelações dessa ligação de funcionalidade, e no quadro da intenção do legislador no seu todo, sobressaem, por exemplo da disciplina do artigo 12º do CIRC a propósito das entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal, ao não as tributar em IRC, “*salvo quanto às tributações autónomas*”, relação essa que igualmente se manifesta face ao nº 14 do artigo 88º do CIRC, no sentido em que as taxas de tributação autónoma têm em consideração o facto do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal.

Analisada ainda sob outro prisma, haverá que considerar as tributações autónomas no contexto de normas anti-abuso específicas e a sua similitude com o regime previsto sob o nº 1 do artigo 65º do CIRC, na redação de 2011 (“*não são dedutíveis para efeitos do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizada e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*”).

Concluindo: as tributações autónomas, que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC, integram o regime e são devidas a título deste imposto, não constituindo as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.

Este entendimento foi aliás clarificado pelo artigo 3º da Lei nº 2/2014, de 16 de Janeiro, que aditou o artigo 23º A) ao CIRC (ao mesmo tempo que o seu artigo 13º revogou o artigo 45º) com a seguinte redação:

***Artigo 23º A)- Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais***

*“1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

- a) o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros” .*

Não subsistindo dúvidas quanto ao carácter interpretativo do preceito transcrito, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica, na prática, tal norma, vem expressar o que o legislador sempre entendeu e continua a entender, ou seja que os encargos decorrentes com o custo associado às tributações autónomas, não relevam para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Assim é que, no caso *sub judicio*, não se antolha qualquer violação pela AT das regras de procedimento e/ou de forma de liquidação previstas no artigo 90º, do CIRC com a desconsideração, para o efeito, das tributações autónomas liquidadas e pagas pela requerente e daí que não ocorra a pretendida ilegalidade no cálculo da coleta relativa a IRC no exercício da requerente de 2013 para efeitos da dedução das sobreditas despesas elegíveis no âmbito do SIFIDE.

Certo que, por aplicação das regras do SIFIDE, mesmo que não existisse lucro tributável, o crédito fiscal poderia ser deduzido até ao montante das tributações autónomas, razão pela qual a autoliquidação em causa parecia enfermar de vício de violação de lei o que justificaria a sua anulação.

No entanto, o artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, veio alterar a redação do artigo 88.º CIRC esclarecendo que a coleta de tributação autónoma é feita nos termos do artigo 89.º CIRC – sem qualquer referência ao artigo 90.º CIRC – não sendo admissíveis quaisquer deduções.



Nos termos do artigo 135.º desta lei, a nova redação do n.º 21 do artigo 88.º CIRC tem natureza interpretativa. Significa isto que, à luz do que determina o n.º 1 do art. 13.º do Código Civil, “(...) a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transação, ainda que não homologada, ou por atos de análoga natureza (...)”. Ou seja, esta norma, tendo carácter interpretativo, é de aplicação imediata, integrando a norma interpretada como se sempre tivesse existido tal previsão legal.

Em face desta alteração e atento o carácter interpretativo da norma, haverá que analisar as implicações para o caso em apreço.

Ressalta, desde logo, que a alteração introduzida veio determinar, para estas situações, a distinção e autonomia do processamento do IRC em sentido estrito. Passam, então, a ser determinados dois procedimentos manifestamente distintos e individualizados: um para a coleta de IRC e outro para a coleta em sede de tributação autónoma. Passaram igualmente a ser determinados, e de forma interpretativa, limites à forma de entender o benefício fiscal em causa.

Passa a ser a lei, e a sua interpretação literal, que não permite que a dedução seja feita. Ainda para mais quando se trata de um regime, o da tributação autónoma, que é excecional no enquadramento jurídico-constitucional, e que por isso tem determinações que devem ser interpretadas de forma restrita e no respeito pela letra da lei. Tendo-se alterado a redação do artigo 88.º CIRC com efeitos interpretativos, o intérprete fiscal não tem outra alternativa que não seja a de aplicar a norma tal qual ela existe hoje, como se sempre tivesse existido tal redação. Só assim não seria se esta solução fosse incompatível com normas de hierarquia superior, nomeadamente constitucionais. Não sendo este o caso, de acordo com o princípio do primado da lei, deve-se aplicar a regra interpretativa, não havendo nenhuma objecção constitucional a tal.

Sobre este aspecto há que referir que, embora em matéria fiscal os princípios constitucionais da legalidade e da proibição da retroatividade da lei, previstos no art. 103.º da CRP, imponham algumas restrições ao legislador, entendo que não existe uma proibição constitucional genérica de leis fiscais interpretativas.

Não se acompanha, neste particular, a posição defendida por J.L Saldanha Sanches<sup>5</sup> quando conclui que “(...) e por isso não nos parece que a lei interpretativa possa ter lugar em matéria fiscal: se até aqui o que estava em causa eram as leis falsamente interpretativas a revisão constitucional veio impedir os efeitos retroativos de qualquer norma em matéria fiscal. Incluindo os provocados por lei interpretativa (...)”.

Da mesma forma que se considera que, face à jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria de interpretação e delimitação da amplitude do princípio da proibição da retroatividade fiscal<sup>6</sup>, as conclusões do acórdão n.º 172/2000, de 22-03-2000, proferido no proc. 762/98, deste Tribunal não justificarão uma proibição absoluta de leis interpretativas.

A admissibilidade constitucional de leis interpretativas em matéria fiscal - tal como relativamente a quaisquer normas de natureza fiscal - deverá ser aferida em função das matérias sobre as quais versam e do respectivo conteúdo normativo uma vez que a proibição constitucional da retroatividade da lei fiscal se cinge às matérias de incidência (objectiva, subjetiva, temporal e territorial) do imposto.

Com efeito, como escreve Casalta Nabais<sup>7</sup>, da redacção do n.º 3 do art. 103.º da CRP resulta “(...) a proibição de normas fiscais retroactivas de incidência oneradoras ou agravadoras da situação jurídica dos contribuintes (...)” (sublinhado nosso).

E o mesmo defendem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa<sup>8</sup>: “(...) A constitucionalidade das normas tributárias retroativas tem de ser aferida em termos diferentes consoante elas digam respeito aos elementos materiais que concorrem para a definição do tipo normativo tributário (incidência, isenções e taxa) ou a

---

<sup>5</sup> Cfr. “Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal”, *Fiscalidade*, n.º 1, Janeiro de 2000, p.77 e seguintes.

<sup>6</sup> Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho, e acórdão 399/2010, de 27 de Outubro

<sup>7</sup> Cfr. *Direito Fiscal*, Almedina, 3.ª Edição, p.148.

*outras matérias (garantia dos contribuintes, procedimento de liquidação e de cobrança). A proibição constante do art. 103.º, n.º3, da CRP, diz respeito apenas às primeiras. A conformidade constitucional das segundas tem de ser equacionada à luz dos princípios materiais da segurança jurídica e da tutela da confiança que enformam o Estado de direito (art. 2.º da CRP)”.*

E a verdade é que a prática jurisprudencial, de que são exemplos os acórdãos do STA de 21-03-2012, proc. n.º 830/11, e de 16-05-2012, proc. n.º 675/11, tem admitido a existência de leis interpretativas de âmbito fiscal.

Partindo-se, assim, da admissibilidade teórica de leis interpretativas em matéria fiscal, cumpre analisar se, no caso em apreço, não obstante a declaração expressa do legislador, estamos efetivamente perante uma lei interpretativa.

Para Ferrer Correia<sup>9</sup>, “(...) *na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é ‘que o princípio contido na nova lei possa considerar-se ínsito na lei anterior. Ora esse requisito deve julgar-se satisfeito sempre que possa dizer-se que os tribunais decidiriam normalmente, no domínio da legislação anterior, de acordo com tal princípio. (...) É que, verificando-se este pressuposto, cessam as razões que estão na base do princípio da não retroatividade da lei, que se consubstanciam na tutela dos direitos adquiridos e das expectativas concebidas pelos particulares ao agirem ao abrigo das normas da lei precedente. Se a jurisprudência era claramente favorável a um certo entendimento da legislação anterior, e a nova lei o vem confirmar de modo expresso não se vê razão para não definir esta lei como interpretativa e como tal aplicável mesmo para o passado. Em boas contas ninguém poderá queixar-se de ofensas de direitos subjetivos ou de frustração de expectativas, já que os interessados, se tivessem recorrido aos tribunais para fazer valer um suposto direito ou ver esclarecida determinada situação, não teriam muito provavelmente obtido resultado diverso daquele que agora se tornou certo”.*

<sup>8</sup> Cfr. *Leo Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro de Escrita, 4.ª Edição, 2012.

<sup>9</sup> Cfr. *Colectânea de Jurisprudência*, Ano XIV, Tomo IV, p. 35

E este é também o entendimento de Baptista Machado<sup>10</sup> quando conclui que “(...)a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar uma das interpretações possíveis da lei antiga com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas (...)”. Nestes casos, não há verdadeira retroatividade na aplicação da lei interpretativa porque a interpretação da norma originária efectuada à luz do quadro legal em vigor levaria à mesma solução que a consagrada pelo legislador em norma posterior.

Considera-se, deste modo, que, para qualificar uma lei como interpretativa, deverão verificar-se os seguintes requisitos:

- (i) haver uma questão controvertida ou incerta na lei em vigor; e
- (ii) o legislador consagra uma solução interpretativa que resolve a incerteza a que chegariam o intérprete ou o julgador com base no normativo vigente anteriormente à alteração legislativa.

Aplicando estes critérios à situação em apreço, somos levados a concluir que estamos, realmente, perante uma lei interpretativa. Na verdade, a matéria regulada pelo novo n.º 21 do art. 88.º do CIRC era controversa e incerta (tendo dado origem aos processos arbitrais elencados pela Requerente e pela Requerida), correspondendo a solução consagrada a uma das interpretações plausíveis a que o julgador chegaria, como efetivamente chegou, por exemplo, nas decisões arbitrais proferidas nos procs. n.º 697-2014-T e n.º 722/2015-T .

Contra este entendimento não procederá a alegação de que, para se estar perante uma efetiva lei interpretativa seria necessária uma corrente jurisprudencial que impusesse determinada solução ao legislador, o que não se verificaria na presente situação dado que existem diversas decisões em sentido contrário, conforme detalhado pela Requerente.

---

<sup>10</sup> Crfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 246 e seguintes.

---

E esta alegação não procede porquanto, como refere Baptista Machado<sup>11</sup>, “(...) *não é preciso que a lei venha consagrar uma das correntes jurisprudenciais anteriores ou uma forte corrente jurisprudencial anterior. Tanto mais que a lei interpretativa surge muitas vezes antes que tais correntes jurisprudenciais se cheguem a formar.* (...) *Para que uma lei nova possa ser realmente interpretativa são necessários, portanto, dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta; e que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei. Se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adotar a solução que a lei nova vem consagrar, então esta é decididamente inovadora.*” (sublinhado nosso).

Essencial é, pois, que a solução consagrada pelo legislador pudesse ser apurada pelo intérprete ou julgador dentro do quadro normativo em vigor e no âmbito da controvérsia ou incerteza gerada pela norma. Como já referido, apesar de a solução consagrada pelo legislador não ser aquela a que este tribunal poderia chegar, a verdade é que corresponde a uma interpretação possível dentro dos quadros da controvérsia, sustentada logicamente noutras decisões (arbitrais) anteriores.

Acresce que esta conclusão quanto ao carácter interpretativo do novo n.º 21 do art. 88.º do CIRC, com inerente aplicação da mesma nos termos do art. 13.º do Código Civil, não viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal decorrente do n.º 3 do art. 103.º da CRP porque, como supra referido, o princípio constitucional em causa proíbe a criação de impostos retroativos, cingindo, assim, o seu âmbito de aplicação às matérias de incidência subjetiva, objectiva, temporal e territorial. Ora, no caso em apreço, não se está a discutir a incidência, a taxa ou o *quantum* da colecta devida a título de tributações autónomas, que se mantém inalterada; o que se discute é a obrigação de efetuar um desembolso dessa coleta a favor do Estado, impedindo a compensação com um crédito fiscal decorrente do regime do SIFIDE. A obrigação tributária é exatamente a mesma, o que poderia diferir seria a

---

<sup>11</sup> Obra citada, p. 246-247.

obrigação de pagamento e, como supra referido, esta matéria não goza de qualquer proteção constitucional especial.

Por fim, reafirma-se, não se pode concluir que a atribuição de natureza interpretativa à norma em análise ponha em causa o princípio da segurança jurídica porque, adoptando a norma uma das interpretações possíveis (o que é manifestamente o caso), não se está a violar expectativas fundadas. A interpretação que agora se admite era viável antes do surgimento da lei interpretativa. Por essas razões, com esta solução não se ofendem princípios constitucionais, seja o da proibição constitucional de normas fiscais retroativas, seja o princípio da segurança jurídica.

Em face do exposto, consideraria que, no caso *sub judicio*, não ocorre a pretendida ilegalidade do ato de autoliquidação do IRC de 2013 e, na mesma linha essencial dos acórdãos arbitrais proferidos por Tribunais Coletivos a que presidi nos processos n.ºs 697/2014-T, 727/2015-T e 605/2016-T, julgaria totalmente improcedente o pedido da Requerente.

Lisboa e CAAD, 10 de agosto de 2017

*José Poças Falcão*