

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 99/2017-T**

**Tema: IRC – Tributações Autónomas - SIFIDE**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros José Pedro Carvalho (árbitro presidente), Diogo Feio e João Pedro Dâmaso, designados como árbitros no Centro de Arbitragem Administrativa, para formarem o Tribunal Arbitral acordam no seguinte:

### **I – RELATÓRIO**

A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-..., ... (doravante apenas designada por “Requerente”), apresentou, em 02-02-2017, um pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em conjugação com o artigo 102.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (doravante apenas designado por “CPPT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por “Requerida”).

A Requerente visa a declaração de ilegalidade (i) do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento Coletivo (doravante designado apenas por “IRC”) n.º 2016..., que teve origem no ato de autoliquidação de IRC n.º..., relativo ao exercício de 2015, e (ii) do

indeferimento tácito da reclamação graciosa entretanto apresentada para contestar tal ato tributário, com a sua consequente anulação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 03-02-2017 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 06-02-2017.

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 ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-03-2017 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.

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 05-04-2017.

Notificada para se pronunciar sobre o pedido deduzido pela Requerente, a Requerida apresentou resposta, pugnando pela improcedência do pedido deduzido pela Requerente.

Notificada para, no prazo de 10 dias, informar se, face às posições das partes assumidas nos articulados, mantinha interesse na inquirição das testemunhas por si arroladas, ou se prescindia das mesmas, a Requerente prescindiu da produção da prova testemunhal indicada, por requerimento apresentado a 24-05-2017.

Por despacho de 25-05-2017, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT bem como a apresentação de alegações pelas partes, atendo (i) à desnecessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos; (ii) ao facto de não existir matéria de exceção sobre as quais as partes careciam de se pronunciar; e (ii) ao facto de no processo arbitral vigorarem os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis.

A Requerente apresentou um requerimento em 09-06-2017, no âmbito do qual requereu a notificação das partes para apresentação das respetivas alegações escritas, sob pena de violação do direito ao contraditório e do princípio da igualdade das partes.

Por despacho de 16-06-2017, o Tribunal Arbitral deu sem efeito o despacho proferido a 25-05-2017 e facultou às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, podendo a Requerente fazê-lo no prazo de 10 dias, contados da notificação do despacho, e a AT no mesmo prazo, contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas.

Ambas as partes apresentaram alegações escritas, reiterando as respetivas posições jurídicas.

Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida.

Nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, foi proferido despacho a prorrogar por 30 dias o prazo a que alude o n.º 1 do mesmo artigo.

## **DO PEDIDO DA REQUERENTE**

No pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos, a Requerente solicitou a declaração de ilegalidade (*i*) do ato de liquidação de IRC n.º 2016..., que teve origem no ato de autoliquidação de IRC n.º..., relativo ao exercício de 2015, e (*ii*) do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, com a sua consequente anulação.

Para fundamentar tal pedido, a Requerente alegou, em síntese, que:

- a) Desde 20 de outubro de 2006 que exerce a sua atividade em Portugal, que consiste no desenvolvimento de sistemas de automatização de transporte, com

especialização para o transporte ferroviário no desenvolvimento de sistemas de segurança, controlo, comando e supervisão.

- b) Candidata-se anualmente ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), aprovado nos termos da Lei n.º40/2005, de 3 de agosto, tendo lhe sido atribuídos créditos fiscais em 2012, 2013, 2014 e 2015.
- c) No exercício de 2015 o valor total do crédito fiscal disponível era de € 881.175,15, em consequência da aprovação da candidatura apresentada por referência aos exercícios de 2013 e 2014 e do remanescente, não deduzido, dos créditos fiscais atribuídos nos anos anteriores.
- d) No exercício de 2015 incorreu em despesas que foram sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º do Código do IRC, no montante de € 217.655,94.
- e) Não conseguiu deduzir os montantes de SIFIDE reportáveis à coleta apurada no período de tributação de 2015, na medida em que a Declaração Modelo 22 e o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não o permitam à data em que foi efetuada a autoliquidação de IRC.
- f) A tributação autónoma está integrada na sistemática do IRC, “é IRC” e são lhe aplicáveis as normas gerais que ao IRC se aplicam.
- g) O apuramento da tributação autónoma não é efetuado de forma independente da restante coleta de IRC mas sim com algumas diferenças, nomeadamente a taxa aplicável e a incidência, estando todas essas diferenças expressamente previstas no Código do IRC.
- h) Este apuramento está intimamente relacionado com o resultado apurado no período de tributação em causa, na medida em que o n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC determina que as taxas de tributação autónoma “são elevadas em 10 pontos

percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários (...) relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.”.

- i) As tributações autónomas, como restante IRC, são um imposto de formação sucessiva, sendo o apuramento de ambos, dependente do resultado final de determinado exercício ser reconduzido a um lucro tributável ou a um prejuízo fiscal.
- j) A liquidação da tributação autónoma também não é efetuada de modo separado, independente ou diferente do disposto no artigo 90.º do Código do IRC, pois aceitar tal facto significaria aceitar a existência de uma liquidação efetuada sem base normativa, violadora do princípio da ilegalidade e enferma de inconstitucionalidade.
- k) Sendo o apuramento da coleta das tributações autónomas efetuado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, esta deve ser considerada para todos os efeitos legais coleta de IRC e, nessa medida, deve ser admitida a dedução do crédito de imposto decorrente do SIFIDE à coletas proveniente das tributações autónomas.
- l) As normas que estabelecem benefícios fiscais como o do SIFIDE são normas de carácter excecional que derrogam os princípios gerais que presidem à tributação e apenas encontram justificação na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes, superiores ao da própria tributação.
- m) Os interesses públicos que determinam a criação de um benefício fiscal são, por natureza, superiores aos da tributação que impedem.
- n) No caso dos benefícios fiscais do SIFIDE, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sobreposição às receitas fiscais são, na perspetiva legislativa, de enorme importância e, também por esta razão, se deverá reconhecer o direito da Requerente a deduzir o seu crédito fiscal atribuído por via do SIFIDE à coleta das tributações autónomas.

Face ao exposto, conclui a Requerente pela ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa e do ato de liquidação de IRC n.º 2016 ... que teve origem no ato de autoliquidação de IRC n.º..., pelo que tais atos deverão ser anulados. Para além da quantia referente ao imposto indevidamente liquidado, a Requerente entende que deve ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até efetivo e integral pagamento, à taxa de 4% ao ano, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, 43.º, n.º 4 da LGT, 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/03, de 8 de abril.

Pese embora esteja em causa um ato de autoliquidação, a Requerente entende que o erro que afeta este ato é imputável à AT, pelo facto de a estrutura da declaração Modelo 22 do IRC não permitir à Requerente efetuar a autoliquidação deduzindo o benefício fiscal do SIFIDE ao montante das tributações autónomas, sendo esta admissível nos termos da legislação aplicável.

## **DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

A Requerida pugna pelo indeferimento do pedido deduzido pela Requerente, alegando sucintamente que:

- a) Resulta do artigo 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto que os montantes em que se traduz o SIFIDE são deduzidos aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência.
- b) A coleta a que se refere o artigo 90.º, quando a liquidação deve ser feita pelo contribuinte, é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação (cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC).

- c) O disposto no artigo 5.º, alínea a) da lei reguladora do SIFIDE, que impede que os créditos dele decorrentes sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indiretos, é elucidativo da circunstância de que este crédito apenas é deduzido à coleta apurada com base na matéria coletável.
- d) Tendo em conta que as tributações autónomas constituíram um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no Código do IRC, estando na sua génese a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, não seria razoável que, através da dedução ao lucro tributável, a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das mesmas.
- e) A inclusão do termo “*incluindo*” na nova redação da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, que expressamente refere que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável “*O IRC, incluindo as tributações autónomas*”, pretende dizer que já anteriormente, quando a norma só continha referência ao IRC, já englobava as tributações autónomas
- f) A própria designação das tributações autónomas evidencia a sua autonomia em relação ao IRC.
- g) Contrariamente ao disposto nos artigos 12.º e 23.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 90.º do mesmo diploma inexistente qualquer referência a tributações autónomas, o que, face à natureza dual do sistema, levanta fundadas objeções quanto à consideração do valor das tributações autónomas para efeitos das deduções previstas no n.º 2 do referido artigo 90.º.
- h) Seria contrário ao espírito do sistema permitir que, por força das deduções a que se refere o n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, fosse retirado, ou pelo menos desvirtuado, às tributações autónomas o carácter anti abusivo que presidiu à sua implementação no sistema do IRC.
- i) Pelo que não devem as tributações autónomas ser consideradas para efeitos das deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC.

- j) Não pode o sistema informático da AT permitir ou consagrar o que a lei não dispõe, devendo ser um mero reflexo dos preceitos legais em vigor em cada momento.

Conclui, por isso, a Requerida pela improcedência do pedido formulado pela Requerente.

Contudo, e sem conceder, a Requerida alega que, em caso de procedência do pedido quanto ao pagamento de juros indemnizatórios, o seu cômputo teria como termo inicial a data em que ocorreu a notificação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa, e nunca em momento anterior.

## **SANEADOR**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de capacidades tributária e judiciária e são legítimas (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).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **II - FUNDAMENTAÇÃO**

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:



1. A Requerente exerce a sua atividade em Portugal desde 20-10-2006.
2. A atividade da Requerente consiste no desenvolvimento de sistemas de automatização de transporte, com especialização para o transporte ferroviário no desenvolvimento de sistemas de segurança, controlo, comando e supervisão.
3. A Requerente candidata-se anualmente ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), aprovado nos termos da Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto.
4. Foram-lhe atribuídos os seguintes créditos fiscais: (i) € 65.938,28 no exercício de 2012, (ii) € 552.570,13 no exercício de 2013 e (iii) € 530.758,00 no exercício de 2014.
5. A Requerente é uma entidade sujeita e não isenta de IRC.
6. A Requerente efetuou a autoliquidação de IRC mediante a apresentação da declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2015.
7. A Requerente utilizou nos exercícios de 2013 e 2014 parte dos créditos disponíveis, nomeadamente um crédito no valor de € 165.945,78, deduzido no exercício de 2013 e um crédito no valor de € 102.145,48, deduzido no exercício de 2014.
8. O valor total do crédito fiscal disponível em 2015 era de € 881.175,15
9. No período de 2015 a Requerente cumpria todas as condições previstas na Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, para a atribuição do crédito do imposto em causa.
10. Em 31-12-2015 a Requerente tinha a sua situação tributária e contributiva regularizada.
11. A Requerente fez constar do processo de documentação fiscal documento demonstrativo do método de cálculo do crédito fiscal por esta declarado.

12. A Requerente incorreu, no exercício de 2015, em despesas que foram sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º do Código do IRC no montante de € 217.655, 94.
13. A Requerente não conseguiu deduzir os montantes de SIFIDE reportáveis à coleta apurada no período de tributação de 2015.
14. A Requerente apresentou reclamação graciosa no dia 06-07-2016.
15. A reclamação graciosa não foi decidida até à data do pedido de constituição do tribunal arbitral, podendo a Requerente presumir o indeferimento tácito para efeitos de submissão do mesmo.

#### B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

#### C. Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

#### **MATÉRIA DE DIREITO:**

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se a auto-liquidação de IRC (incluindo as suas taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2015, padece do vício material de violação de lei, objeto de impugnação porquanto, segundo entende, não deve ser vedada a dedução do SIFIDE à parte da coleta de IRC correspondente às taxas de tributação autónoma.

A resposta ao problema colocado pressupõe, desde logo, que se analise a natureza da figura das tributações autónomas com vista a averiguar se o seu regime jurídico é compaginável com a pretensão da Requerente.

Existe abundante jurisprudência arbitral sobre esta matéria, nomeadamente os acórdãos subjacentes aos processos arbitrais números 5/2016-T e 578/2016-T, que seguiremos de muito perto.

Vejamos.

### **A natureza das tributações autónomas**

As tributações autónomas, na vigência do IRC, foram criadas pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que teve por objeto a introdução de alterações ao CIRC, conforme resulta do respetivo preâmbulo. Este Decreto-Lei concretizou a autorização legislativa conferida ao Governo pelo n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, cuja epígrafe é “*Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)*”.

Dos diplomas referidos, em particular da lei de autorização, não resulta qualquer indício de que o legislador pretendesse criar um novo imposto. Pelo contrário o que é evidenciado é a intenção de o legislador introduzir ajustamentos à tributação do rendimento das empresas.

Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que teve por objeto a “reforma da tributação do rendimento”, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo sido aditado ao CIRC o artigo 69.º-A, sob a epígrafe “Taxa de tributação autónoma”, a qual indicia que estamos perante a aplicação de uma taxa, em sede de IRC, distinta das taxas gerais previstas no artigo 69.º. Note-se que a epígrafe refere “taxa de tributação autónoma”<sup>1</sup> e não “tributações autónomas”, o que evidencia que o que o legislador pretendeu foi prever uma taxa distinta das taxas gerais, para determinadas situações, aí descritas.

Daqui resulta que a expressa consagração das “taxas de tributação autónoma” foi feita em sede de reforma da tributação do rendimento.

A norma contida no artigo 69.º-A introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, tal como sucede com a norma contida no artigo 88.º do CIRC em vigor à data dos factos no processo *sub judice*, não contém regras de incidência subjetiva, nem sobre liquidação e pagamento das tributações autónomas. Pense-se, a título de exemplo, na atual alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º, que estabelece o seguinte: “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º”. Se entendêssemos que estamos perante um preceito que cria um novo imposto, sempre teríamos que perguntar: quem é o sujeito passivo? como é feita a liquidação?; quais são as regras de pagamento?, isto sem falar na questão que se prende com saber qual seria o pressuposto material de tributação que legitimaria um tal imposto.

As respostas não de ser encontradas em sede de IRC. Note-se, em coerência com o que acabou de se dizer, que as “taxas de tributação autónoma” não originam sequer uma prestação de imposto que deva ser paga ao Estado. A aplicação das taxas de tributação autónoma reflete-se na coleta de IRC e é a prestação de IRC que, nos termos da lei, tem que ser paga pelo sujeito passivo. Tanto assim é que os pagamentos por conta a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 104º do CIRC também são dedutíveis ao valor apurado em sede

---

<sup>1</sup> Sublinhado nosso.

de tributação autónoma, ou seja, são deduzidos no pagamento final do imposto ou descontados para efeitos de reembolso.

Neste particular, veja-se a liquidação de IRC, objeto de análise, na qual se determina o valor de tributações autónomas no montante total de 217 655,94 €, sendo que para o mesmo período de tributação, foram efetuados pagamentos por conta no montante de 96 348,00 €, e, por este fato o resultado desta liquidação é 121 307,94 €; ou seja, o valor da tributação autónoma, é justamente deduzido ao montante dos pagamentos por conta de IRC, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC.<sup>2</sup>

Distinta das “taxas de tributação autónoma” é, designadamente, a derrama estadual, prevista no artigo 87.º-A. A diferença começa por ser notada na própria epígrafe – “Derrama Estadual” e não “taxas de derrama estadual”, o que aponta para uma figura tributária distinta do IRC, embora com ele relacionado. Não se trata aqui de uma mera aplicação autónoma de uma taxa, distinta das taxas gerais. Para além disso, o artigo 87.º-A do CIRC prevê, de forma clara, a incidência subjetiva, a incidência objetiva, as taxas, e o procedimento de liquidação aplicável, resultando numa coleta distinta da do IRC, prevendo ainda a lei regras específicas sobre o pagamento da derrama estadual (artigo 104.º-A). Ora, nada disto sucede com as “taxas de tributação autónoma”.

A aplicação das taxas de tributação autónoma é feita no âmbito da liquidação do IRC, e o respetivo resultado reflete-se na coleta de IRC. A prestação fiscal a pagar ao Estado é a referente ao IRC.

De acordo com o artigo 104.º do CIRC, o pagamento deste imposto, faz-se por via dos pagamentos por conta, que em geral são três, não se destacando o pagamento das “tributações autónomas” relativamente ao pagamento do IRC. Para efeito de pagamento do IRC, é irrelevante se foram ou não aplicadas taxas de tributação autónoma.

---

<sup>2</sup> De salientar que a liquidação de IRC em análise, tem subjacente a existência de um prejuízo para efeitos fiscais, pelo que a coleta de imposto, resultante da aplicação da taxa a que se refere o artigo 87º do CIRC, é inexistente.

Verifica-se que existe lugar a reembolso de IRC nos termos do número 2 do mesmo artigo 104.º do CIRC quando o «valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta» ou «o valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença». Ou seja, no caso de haver liquidação de IRC por tributação autónoma, o pagamento por conta de IRC, efetuado nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 104º do CIRC, também é dedutível neste apuramento.

Deste modo, também as regras de pagamento do IRC, apontam para que as “tributações autónomas” integrem o IRC.

Não se compreende, pelas razões expostas, que a tributação autónoma possa ser perspectivada como um imposto distinto do IRC. Simplesmente, não existe qualquer fundamento legal ou sequer qualquer indício que permita sustentar essa tese.

Tal como é referido no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 79/2014-T, *«ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC»*.

Subscreve-se, também, o Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 95/2014-T, quando aí se afirma que *«não compete ao julgador alterar por sua iniciativa a opção política e técnica do legislador em configurar este tipo de tributo como IRC, ainda que possa não concordar tecnicamente com a solução encontrada pelo legislador. Tal constituiria uma interpretação corretiva, consabidamente vedada pelo imperativo de obediência à lei»*.

Com efeito, não basta que um preceito normativo preveja a aplicação de uma taxa a um determinado facto para concluirmos que estamos na presença de um imposto. Tal representaria um esvaziamento do conceito de imposto. Se aplicássemos esta conceção minimalista da figura do “imposto” à tributação do rendimento das pessoas singulares, que

a Constituição impõe que seja uma (artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa), conseguiríamos identificar 5 “impostos” distintos sobre o rendimento das pessoas singulares, embora formalmente incluídos no CIRS, tantos quantos os tipos de taxas aí previstas: o próprio IRS, mediante a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, e ainda os “impostos” que corresponderiam à aplicação da taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS), das taxas liberatórias (artigo 71.º do CIRS), das taxas especiais (artigo 72.º do CIRS) e das taxas de tributação autónoma (artigo 73.º do CIRS). Isto para não falarmos do caso da sobretaxa (prevista na Lei do Orçamento, à margem do CIRS, portanto).

Vejamos.

O relevo da consideração das despesas em sede de IRC (e de IRS) resulta do princípio constitucional da tributação do rendimento real, o qual é um rendimento líquido. É essa a razão pela qual os gastos e perdas são considerados na determinação do lucro tributável em IRC (artigo 23.º do CIRC). Todavia, o legislador afasta expressamente a dedutibilidade de certos gastos, designadamente, entre outras, em algumas situações, por razões que se prendem com a prevenção da evasão fiscal (artigo 23.º-A). Mas nalguns casos, o legislador, por questões de operacionalidade, na liquidação do imposto, em particular, dada a impraticabilidade do sujeito ativo da relação tributária, justamente no controlo de todas as liquidações IRC, vai ainda ao ponto de prever o agravamento da coleta do imposto, mediante a aplicação de taxas que oneram<sup>3</sup> os sujeitos passivos que realizem certas despesas, não se limitando à não consideração de gastos para efeitos de determinação do resultado tributável.<sup>4</sup> É isto que sucede com as taxas de tributação autónoma, previstas no artigo 88.º do CIRC.

<sup>3</sup>De relevo que tratando-se a tributação autónoma de imposto, por definição, a mesma não tem carácter sancionatório. Poderá ter-se em atenção que a definição dada por Freitas Pereira, em que “o imposto é uma prestação, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos.” (Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 2005, *Almedida*, p.11).

<sup>4</sup>De salientar, que de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”. Ou seja, os gastos suportados pelo sujeito passivo de IRC, que não obedecem ao comando do disposto do n.º 1 do artigo 23º do CIRC, nunca são dedutíveis para efeitos de determinação da matéria coletável, razão pela qual, poderia ser nesta sede, que o controlo sobre a liquidação de IRC se processasse. Todavia, por razões de economia do imposto, ou por incapacidade de controlo das liquidações de IRC, em maior número, por parte dos serviços de fiscalização da AT, tem-se optado,

Por exemplo, aquando da introdução de uma taxa de tributação autónoma sobre as despesas de representação, no ano de 2000, correspondente à taxa de 6,40%, dada a alteração introduzida pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, a qual aditou os números 3 a 6 ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho.

Para que melhor se perceba a razão da introdução, no ano de 2000, de uma taxa de tributação autónoma de 6,40% sobre as despesas de representação, teremos que recuar até ao ano de 1999, e analisar, na parte que agora interessa, o artigo 41.º do CIRC, sob a epígrafe “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, que estabelecia na alínea g) do seu número 1 que *«não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício: (...) as despesas de representação, escrituradas a qualquer título, na proporção de 20%»*. Posteriormente, pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, esta alínea veio a ser revogada. Foi, justamente, esta lei que introduziu a nova taxa de tributação autónoma de 6,40%, sobre as despesas de representação.

Para se poder encontrar explicação para a determinação da referida taxa de 6,40%, existe necessidade de averiguar qual a taxa máxima de IRC, em vigor no ano de 2000, a qual correspondia a 32%<sup>5</sup>.

Neste contexto, verifica-se que, num momento inicial, para a determinação do resultado tributável, conforme estabelecido na alínea g) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, em vigor até 31 de dezembro de 1999, ter-se-ia que acrescer o valor correspondente a 20% do total do montante das despesas de representação.

---

sucessivamente, por fazer este tipo de correções de forma generalizada, e cega, através da criação de várias taxas de tributação autónoma, sem observar por ventura a natureza dos gastos em questão, dado o objeto prosseguido pelo sujeito passivo de imposto em concreto, e, por essa via, não se concluindo como obriga, no n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

Ou seja ainda, dito de outra forma, a pouco e pouco vem sendo derogado, de forma mais ou menos evidente, o disposto no n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, com a introdução de várias taxas de tributação autónoma, para tributar de forma indiscriminada, diretamente os gastos suportados, e não o rendimento efetivamente suportado.

<sup>5</sup> No ano de 2000, as taxas do IRC encontravam-se reguladas no artigo 69.º do CIRC. Neste ano, conforme o número 1 deste artigo, a taxa de IRC era de 32%.



Posteriormente, em 1 de janeiro de 2000, as mesmas despesas de representação passaram a estar sujeitas à taxa de tributação autónoma de 6,40%, a que correspondia um acréscimo da coleta de imposto. Ora, a taxa de 6,40% resulta do produto de 20% com 32%; ou seja, o efeito que se pretendia era exatamente o mesmo, para os sujeitos passivos que apresentavam matéria coletável, dado que acrescer ao resultado líquido do exercício 20% do valor das despesas de representação, para efeitos de determinação da matéria coletável, ou adicionar o valor correspondente ao imposto que pudesse ser dedutível, pela não adição do montante corresponde aos mesmos 20% das despesas de representação, obter-se-ia ao mesmo resultado. Com esta modificação, existiu um único objetivo, que foi o de colocar todos os sujeitos passivos a pagar imposto sobre o valor subjacente a 20% das despesas de representação.

Salienta-se também que a tributação autónoma incidente quer sobre as despesas de representação, quer sobre as despesas sobre veículos de passageiros, em 2003, beneficiou de uma redução para 6%, a qual resulta, justamente, da redução da taxa máxima de IRC, para 30%. Fazendo novamente o teste de multiplicação de 20% por 30%, obtém-se o valor da taxa em referência de 6%.

A mesma situação ocorre com as despesas de ajudas de custo e quilómetros em viatura própria, tributadas autonomamente à taxa de 5%, com início de produção de efeitos a 1 de janeiro de 2005, dada a alteração do número 9 do artigo 81.º do CIRC, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro.

Do que fica dito conclui-se que a previsão da aplicação de taxas de tributação autónoma surge como uma técnica legislativa em matéria fiscal que se traduz numa operação de sentido inverso ao da dedução, e que podemos designar por *acréscimo fiscal*.

Ou seja, a despesa constitui um elemento decisivo no apuramento do lucro tributável em IRC, e o legislador prevê expressamente três formas de tratamento diferenciado das mesmas: i) a dedução, da qual irá resultar uma diminuição da coleta de IRC; ii) a não dedutibilidade, em que as despesas em causa têm um efeito nulo sobre a coleta de IRC; iii)

o acréscimo, por via da aplicação de taxas sobre certas despesas, donde resultará um agravamento da coleta de IRC do sujeito passivo.

### **As deduções previstas no regime jurídico do SIFIDE**

Vejamos agora em que termos estão previstas as deduções no âmbito do SIFIDE.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona que a Requerente preencha os requisitos subjetivos e objetivos para poder beneficiar do SIFIDE, entendendo, porém, que as despesas em causa não podem ser deduzidas às quantias que pagou a título de tributações autónomas, por a dedução só poder ser efetuada à coleta de IRC resultante da aplicação da taxa de IRC ao lucro tributável.

O regime jurídico do *Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial* (SIFIDE), nas suas diversas versões, prevê a dedução «...ao montante apurado nos termos do Artigo 90.º do Código do IRC...»<sup>6</sup>.

Ora, as tributações autónomas são liquidadas de acordo com as regras previstas no artigo 90.º do CIRC.

A propósito desta liquidação, subscrevemos a fundamentação contida no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 673/2015-T, expressa nos seguintes termos:

*«Ora, o artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do*

---

<sup>6</sup> À data em que o crédito por este benefício se produziu, artigo 4.º, n.º 1, do SIFIDE, na redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (cfr. o seu artigo 133.º) para vigorar até 2015 como SIFIDE II, por sua vez alterado já pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro (cfr. os seus artigos 163.º e 164.º) vertido entretanto para os artigos 33.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho, e alterado pela Lei n.º 83-C/2013 de (cfr. os seus artigos 211.º e 212.º) que, entre outras alterações, prorrogou a vigência do SIFIDE II até 2020.

*imposto devido em todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).*

*Por isso, aquele artigo 90.º aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, na sequência da apresentação ou não de declarações, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação.*

*Assim, as diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável restringem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis, que são as previstas nos Capítulos III e IV do CIRC para o IRC que tem por base o lucro tributável e no artigo 88.º do CIRC para o IRC que tem por base a matéria tributável das tributações autónomas e as respectivas taxas.*

*Mas, as formas de liquidação que se prevêem no Capítulo V do mesmo Código são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.*

*No entanto, a circunstância de uma autoliquidação de IRC, efectuada nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, poder conter vários cálculos parciais com base em várias taxas aplicáveis a determinadas matérias colectáveis, 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 colectável 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).*

*[...]*

*De qualquer forma, sejam quais forem os cálculos a fazer, é unitária autoliquidação que o sujeito passivo ou a Autoridade Tributária e Aduaneira*

*devem efectuar nos termos dos artigos 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), e 120.º ou 122.º, e com base nela que é calculado o IRC global, sejam quais forem as matérias colectáveis relativas a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente».*

Na interpretação da lei, e sem prejuízo da consideração dos diversos elementos interpretativos, não pode o intérprete chegar a um resultado que não tenha um mínimo de correspondência na letra da lei. Ora se o legislador determina expressamente, no SIFIDE, que a dedução é feita “ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC” ou, o que resulta no mesmo, “à coleta de IRC”, não pode o intérprete concluir que a *ratio legis* aponta para uma dedução à matéria coletável de IRC e não à coleta deste imposto. Acresce que estamos perante termos técnicos, com um significado jurídico-fiscal preciso, presumindo-se que os mesmos foram empregados pelo legislador intencionalmente, até porque desde que o regime jurídico do SIFIDE foi criado já vários diplomas legais estenderam os seus efeitos ou alteraram alguns dos seus preceitos, mas nunca foi alterada a referência à dedução “ao montante apurado nos termos do Artigo 90.º do Código do IRC” (no SIFIDE).

Portanto, as deduções previstas no SIFIDE devem ser feitas após o apuramento do montante global de IRC, que inclui o resultado da aplicação das taxas de tributação autónoma, nos termos previstos no artigo 90.º do CIRC. E o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira deveria refletir fielmente as opções do legislador nesta matéria, permitindo que as deduções do SIFIDE sejam feitas à coleta de IRC, globalmente considerada (isto é, após a aplicação das taxas de tributação autónoma).

Aliás, se este artigo 90.º não fosse aplicável à liquidação das tributações autónomas previstas no CIRC, teríamos de concluir que não haveria qualquer norma que previsse a sua liquidação, o que se reconduziria a ilegalidade, por violação do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, que exige que a liquidação de impostos se faça «*nos termos da lei*».

Desta forma, apontando o teor literal do regime legal subjacente ao SIFIDE, no sentido de a dedução se aplicar também à coleta de IRC derivada de tributações autónomas apuradas nos termos do artigo 90.º do CIRC, só por via de uma interpretação restritiva, se poderá afastar a aplicação deste benefício fiscal à coleta de IRC, proporcionada pelas tributações autónomas.

A viabilidade de uma interpretação restritiva encontra, desde logo, um obstáculo de ordem geral, que é o de que as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que, na falta de regra especial, devem ser interpretadas nos seus precisos termos, como é jurisprudência pacífica.<sup>7</sup> No caso dos benefícios fiscais, prevê-se explicitamente a possibilidade de interpretação extensiva, no artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, mas não de interpretação restritiva, pelo que, em regra, o benefício fiscal não deve ser interpretado com menor amplitude do que a que, numa interpretação declarativa, resulta do teor da norma que o prevê.

De qualquer modo, uma interpretação restritiva apenas se justifica quando «*o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)*»<sup>8</sup>.

Como fundamento para uma interpretação restritiva pode aventar-se o facto de que algumas tributações autónomas visam desincentivar certos comportamentos dos

---

7

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em: [http://www.gddc.pt/atividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501\\_Dir\\_Fiscal\\_a.pdf](http://www.gddc.pt/atividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf)

8

BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador*, página 186.

contribuintes suscetíveis de afetarem o lucro tributável, e, conseqüentemente, diminuir a receita fiscal, e a sua força desincentivadora será atenuada com a possibilidade de a respetiva coleta poder ser objeto de deduções.

Mas, 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 excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*» (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

E, no caso dos benefícios fiscais do SIFIDE, as razões de natureza extra-fiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perpectiva legislativa, de enorme importância, como se infere da fundamentação no Relatório do Orçamento do Estado para 2011:

#### ***II.2.2.4.4. Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE)***

*Tendo em conta que uma das valias da competitividade em Portugal passa pela aposta na capacidade tecnológica, no emprego científico e nas condições de afirmação no espaço europeu, a Proposta de Orçamento do Estado para 2011 propõe renovar o SIFIDE (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial), agora na versão SIFIDE II, para vigorar nos períodos de 2011 a 2015, possibilitando a dedução à colecta do IRC para empresas que apostam em I&D (capacidade de investigação e desenvolvimento).*

*Dado o balanço positivo dos incentivos fiscais à I&D empresarial, e considerando também a evolução do sistema de apoio dos outros países, foi decidido rever e reintroduzir por mais cinco períodos de tributação este sistema de apoio. A I&D das empresas é um factor decisivo não só da sua própria afirmação enquanto estruturas competitivas, como da*

*produtividade e do crescimento económico a longo prazo, facto, aliás, expressamente reconhecido no Programa do XVIII Governo, assim como em vários relatórios internacionais recentes.*

*É neste contexto que, no panorama internacional, a OCDE considera desde 2001 Portugal como um dos três países com um avanço mais significativo na I&D empresarial. Sendo o sistema nacional vigente, comparativamente aos demais sistemas que utilizam a dedução à colecta e a distinção entre taxa base e taxa incremental, é um dos mais atractivos e competitivos.*

Sendo a investigação e desenvolvimento das empresas **«um factor decisivo não só da sua própria afirmação enquanto estruturas competitivas, como da produtividade e do crescimento económico a longo prazo»**, compreende-se que se tenha dado preferência ao incentivo da aposta na capacidade tecnológica, no emprego científico e nas condições de afirmação no espaço europeu, que, a prazo se reconduzem à obtenção de maiores receitas fiscais.

A importância que, na perspectiva legislativa, foi reconhecida a este benefício fiscal previsto no SIFIDE II, é decisivamente confirmada pelo facto de ele ser indicado como estando especialmente excluído do limite geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, que se indica no artigo 92.º do CIRC.

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

Assim, não se vê fundamento legal, designadamente à face da intenção legislativa que é possível detetar, para, com fundamento numa interpretação restritiva, afastar a

dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II à coleta das tributações autónomas que resulta diretamente da letra do artigo 4.º, n.º 1, do respetivo diploma, conjugado com o artigo 90.º do CIRC.

Por outro lado, a eventual limitação da aplicação do benefício fiscal a empresas que apresentassem lucro tributável em 2015 reconduzir-se-ia a uma fortíssima restrição do seu campo de aplicação, já que, como é facto público, grande parte das empresas, nesse ano e nos anteriores, apresentava prejuízos fiscais, embora pagasse IRC por outras vias.

Na verdade, segundo a estatística publicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no ano de 2011 (último ano cujos dados estariam disponíveis quando foi apresentada a Proposta de Orçamento do Estado para 2012, por isso, é de supor que tenha sido considerado na ponderação do alcance do benefício fiscal), mais de metade das declarações de IRC apresentavam valor líquido negativo e no período de tributação de 2011 apenas 26% dos sujeitos passivos apresentaram IRC Liquidado (quadro 7), e cerca de 71% dos sujeitos passivos efetuaram pagamentos de IRC (quadro 8), por via do pagamento especial por conta, ou de outras componentes positivas do imposto (tributações autónomas, derrama, derrama estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.).<sup>9</sup>

9

Este texto está disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/70E81137-189A-440E-AF11-88B4A6CC1C9A/0/Notas\\_Previas\\_IRC\\_20092011.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/70E81137-189A-440E-AF11-88B4A6CC1C9A/0/Notas_Previas_IRC_20092011.pdf).

De resto, há já vários anos que apenas uma minoria de contribuintes pagava IRC com base no lucro tributável do respetivo exercício, como se pode ver nos documentos estatísticos publicados em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/):

– 29% no período de tributação de 2010, em que cerca de 76% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);

– 31% no período de tributação de 2009, em que de 77% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores;

– 34% no período de tributação de 2008, em que 79% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores;

– 36% no período de tributação de 2007, em que 80% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores.



Por isso, é manifesto que a aplicabilidade do benefício fiscal a empresas que, embora apresentassem prejuízos fiscais, pagavam IRC, inclusivamente a título de tributações autónomas, ampliava fortemente o número de empresas potencialmente beneficiárias e, conseqüentemente, compagina-se melhor com a intenção legislativa subjacente ao SIFIDE II do que a defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por outro lado, como se referiu, não se pode olvidar que as tributações autónomas visam proteger ou aumentar as receitas fiscais e que os benefícios fiscais concedidos são, por definição, *«medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem»* (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Isto é, no caso em apreço, ao estabelecer um benefício fiscal por dedução à coleta de IRC, o legislador optou por prescindir da receita fiscal que este imposto poderia proporcionar, na medida da concessão do benefício fiscal. Para esta ponderação relativa dos interesses em causa (receita fiscal *versus* estímulo forte ao investimento) é indiferente que essa receita provenha de cálculos efetuados com base no artigo 87.º ou no artigo 88.º do CIRC. Na verdade, seja qual for a forma de cálculo dessa receita fiscal, está-se perante dinheiro cuja arrecadação o legislador considerou ser menos importante do que a prossecução da finalidade económica referida. Das duas alternativas que se deparavam ao legislador relativamente ao incentivo aos investimentos previstos no SIFIDE II, que eram, por um lado, manter intactas as receitas provenientes de IRC (incluindo as de tributações autónomas) e não ver incentivado o investimento e, por outro lado, concretizar esse incentivo com perda de receitas de IRC, a ponderação que necessariamente está subjacente ao SIFIDE II é a da opção pela criação do incentivo com prejuízo das receitas. E, naturalmente, sendo a criação do incentivo ao investimento melhor, na perspetiva legislativa, do que a arrecadação de receitas, não se vislumbra como possa ser relevante que as receitas de IRC que se perdem para concretizar o incentivo provenham da tributação geral de IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º ou das tributações a taxas especiais previstas nos n.ºs 4 a 6 do mesmo artigo, ou das tributações autónomas previstas no artigo 88.º: em todos os casos, a alternativa é a mesma entre criação do incentivo e arrecadação de receitas de IRC e a ponderação relativa que se pode fazer dos interesses conflituantes é idêntica,

quaisquer que sejam as formas de determinar o montante de IRC de que se prescinde para criar o incentivo.

E, no caso do benefício fiscal do SIFIDE, as razões de natureza extra-fiscal que justificam o incentivo com perda de receita são fortíssimas, pois considera-se que os investimentos incentivados são um fator decisivo na competitividade futura do país.

Por isso, é seguro que se está perante benefício fiscal cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais provenientes de IRC, seja qual for a base do seu cálculo, pois o que está em causa é sempre prescindir ou não de determinada quantia em dinheiro para criar um incentivo ao investimento.

Neste contexto, a natureza das tributações autónomas e as soluções legislativamente adotadas, em geral, em relação a elas, não têm qualquer relevância para a apreciação desta questão, pois esta tem de ser apreciada à face dos específicos interesses que na sua ponderação se entrecrocaram.

Na verdade, o que está em causa é, exclusivamente, determinar o alcance do SIFIDE II, que estabelece um regime de natureza excecional, que visou prosseguir determinados interesses públicos, o qual se sobrepõe ao objetivo derivado da manutenção de liquidação de IRC, designadamente com base em taxas de tributação autónoma.

### **OUTROS PEDIDOS:**

A Requerente pede para além do reembolso do montante de € 217 655,94, correspondente às taxas de tributação autónoma em IRC, relativas ao exercício de 2015, juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde 11 de Maio de 2016, até ao momento do integral reembolso.

O n.º 1 do art. 43.º da Lei Geral Tributária prevê que:

*«[s]ão 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».*

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, «[o] erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte» (*Lei Geral Tributária. Anotada e comentada*, 4.<sup>a</sup> ed., Lisboa, 2012, p. 342).

A lei determina ainda, no art. 100.º da Lei Geral Tributária, que:

*«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».*

Conforme é afirmado no Acórdão do STA de 11/02/2009, recurso n.º 1003/08,

*«Tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios, na sequência de decisão anulatória de acto de liquidação, presumindo o prejuízo patrimonial derivado da privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do art. 100.º da LGT conforme à Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória».*

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), «[o]s juros são contados desde a data do pagamento indevido

*do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos».*

Sucedem que, não obstante o facto de o imposto ter sido autoliquidado, deve considerar-se que são devidos juros indemnizatórios desde o momento do pagamento indevido do imposto porquanto ao impossibilitar, por via informática, o apuramento do imposto devido por parte do sujeito passivo, a Administração Tributária incorreu em erro determinante de indemnização, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 2 da LGT. No presente processo, a requerente pagou imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que, declarada a ilegalidade da (auto)liquidação na parte aqui peticionada, a requerente tem direito não só ao respetivo reembolso mas, também a juros indemnizatórios. Juros estes calculados sobre o € 217 655,94, indevidamente pagos a 11 de Maio de 2016, conforme documento 3, da reclamação graciosa apresentada a 6 de Julho de 2016, junta ao procedimento administrativo.

## **DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- Julgar procedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC na parte produzida pelas tributações autónomas, relativa ao exercício de 2015, objeto de impugnação, com a sua consequente anulação;
- Julgar procedente o pedido de reembolso do montante de € 217 655,94, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde o momento do pagamento, até integral reembolso, tudo nos termos que vier a ser apurado em execução de sentença.

## **VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 217 655.94.

## **CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4284,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 18/10/2017

O Árbitro Presidente

José Pedro Carvalho

(vencido nos termos da declaração de voto anexa)

O Árbitro Adjunto

Diogo Feio

O Árbitro Adjunto

João Pedro Dâmaso

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido na presente decisão porquanto, pelos argumentos constantes, entre outras, das decisões que fizeram vencimento nos processos arbitrais 34/2016T, 174/2016T, 122/2016T, 567/2016T e 587/2016T, considero que o artigo 90.º/2 do CIRC, na redacção anterior à entrada em vigor da redacção dada pela Lei 7-A/2016, de 30 de Março, deve ser objecto de uma interpretação correctiva, limitando a sua abrangência ao IRC *stricto sensu*, excluindo, portanto, as tributações autónomas e mantendo assim o seu sentido original, que era aquele que o mesmo tinha antes da introdução das tributações autónomas no CIRC.

Não contende com o entendimento exposto, julga-se, nem a natureza de IRC reconhecida às tributações autónomas na decisão que fez vencimento (conforme referido em várias sedes, as tributações autónomas deverão ser entendidas como integrando o IRC *lato sensu*, implicando todavia a sua própria natureza uma distinção relevante com o IRC tradicional, ou *stricto sensu*, incluindo na matéria *sub iudice*), nem as considerações tecidas na decisão a respeito da interpretação correctiva, dado que, por um lado, aquela é admissível genericamente em direito fiscal (verificados, como se entende ser o caso, os respectivos pressupostos), e, por outro, não está em causa a aplicação da mesma a matéria de benefícios fiscais, mas à norma do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC aplicável.

A questão que se está a colocar, decorre – exclusivamente – da falta de perspectiva do legislador aquando da introdução das tributações autónomas no CIRC, que não permitiu que se apercebesse de todas as implicações de tal operação, o que levou a que, entre outros<sup>10</sup>, o artigo 90.º/2 do CIRC se tivesse mantido inalterado e que a tenha que ser a

---

<sup>10</sup> O que levou à introdução de sucessivos *remendos* no regime do IRC, como acontece, p. ex., com os actuais artigos 12.º, 23.º-A/1/a), 117.º/6, 120.º/9, para além do artigo 88.º/21, introduzido pela referida Lei 7-A/2016, de 30 de Março.

jurisprudência a, casuisticamente, ir determinando as partes do regime do IRC que se aplica às tributações autónomas<sup>11</sup>.

De resto, a posição que fez vencimento sustenta a conclusão – totalmente avessa à presunção de um legislador razoável – de que **será possível proceder-se às deduções previstas no artigo 90.º/2 do CIRC à colecta de tributações autónomas relativas a despesas não documentadas** ou a pagamentos a entidades sujeitas a regime fiscal privilegiado, entre outras.

A estas duas questões, que a posição acolhida na decisão que fez vencimento não dá resposta, acrescenta-se uma outra – igualmente desconsiderada naquela – que é a de, entre as várias finalidades subjacentes às tributações autónomas, decorrentes, para além do mais, da sua heterogeneidade essencial, assomar a prevenção da fraude e evasão fiscais (notoriamente na tributação autónoma sobre despesas não documentadas e sobre pagamentos a entidades sujeitas a regime fiscal privilegiado), o que também não foi considerado.

Assim, atenta a natureza e a teleologia próprias das tributações autónomas, tal como desenvolvido nas decisões arbitrais supra-citadas, bem como a evolução histórica da sua emergência no quadro do IRC, não tenho quaisquer dúvidas que aquela norma não foi criada, nem mantida, tendo em vista a sua aplicação às tributações autónomas, carecendo, por isso, de ver a sua letra interpretada correctivamente, no sentido acima apontado.

Lisboa, 18-10-2017

José Pedro Carvalho (Presidente)

---

<sup>11</sup> Cfr., p. ex. Acs. do STA de 12-04-2012, proferido no processo 077/12 (aplicação das tributações autónomas a entidades isentas de IRC), e de 06-04-2016, proferido no processo 01613/15 (não dedutibilidade da colecta de tributações autónomas à colecta de IRC).