

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 216/2017-T

**Tema: IRC - Tributações autónomas - Interpretação autêntica -
Constitucionalidade – SIFIDE – CFEI.**

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr. João Taborda da Gama (designado pelo Sujeito Passivo) e Prof. Doutor Manuel Pires (designado pela Autoridade Tributária e Aduaneira) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-06-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., doravante designada por “A...” ou “Requerente”, pessoa colectiva número..., com sede no ..., Edifício..., ... - ... Sintra, sociedade dominante e responsável pela autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) do grupo fiscal (Grupo Fiscal B..., no período de tributação de 2013, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, do grupo fiscal B..., relativa ao exercício de 2013, no que concerne ao montante de taxas de tributação autónoma em IRC de € 701.898,24, com a sua consequente anulação, por afastamento indevido das deduções à colecta, bem como a declaração de ilegalidade da decisão da reclamação graciosa que apresentou daquela autoliquidação.

A Requerente pede ainda o reembolso da referida quantia, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados, até integral reembolso, desde 30 de Maio de 2014 quanto a € 217.185,42 e desde 1 de Setembro de 2014 quanto aos remanescentes € 484.712,82.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente designou como Árbitro o Dr. João Taborda da Gama, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 31-03-2017.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Prof. Doutor Manuel Pires.

Os Árbitros designados pelas Partes apresentaram ao Conselho Deontológico do CAAD requerimento para designação do Árbitro Presidente, na sequência do que foi designado o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que aceitou a designação.

Em 31-05-2017 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 colectivo foi constituído em 16-06-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 05-09-2017 dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidiu-se que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral é competente, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 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.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) No ano de 2013, a Requerente era a sociedade dominante de um grupo de sociedades a que foi aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), e que era composto, no aludido período de tributação, por si e pelas sociedades:
- C..., S.A. (actualmente designada, D..., S.A.);
 - E..., Lda;
 - F..., S.A.;
 - G..., S.A. (actualmente designada H..., S.A.);
 - I..., S.A. (actualmente designada, J..., S.A.);
 - K..., S.A. (K...);
 - L..., S.A.;
 - M..., Lda.; e
 - N..., S.A..
- b) Em 29 de Maio de 2014, a ora requerente procedeu à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, com referência ao período de tributação de 2013, do Grupo Fiscal de sociedades do qual é sociedade dominante, em que foi apurada uma colecta de IRC de base nula, não tendo, assim, sido deduzidos quaisquer créditos de benefícios fiscais e tendo sido apurado imposto a pagar no montante total de € 217.185,42, conforme decorre da nota de liquidação n.º 2014 ... (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- c) A requerente apresentava créditos fiscais disponíveis para utilização no exercício de 2013 e que não foram deduzidos, designadamente:

- créditos a título de Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”), no montante total de € 784.703,36, repartidos entre créditos apurados e não deduzidos no período de tributação de 2012 (€ 99.692,48) e créditos apurados no período de 2013 (€ 685.010,88) (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - o montante de € 1.083.572,98, a título de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”) apurado no período de tributação de 2013 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) A Requerente entende que os créditos referidos podem ser deduzidos à colecta de tributações autónomas em IRC apuradas nesse mesmo ano, no montante de € 701.898,24 (documentos n.ºs 1, 2 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos)
- e) Com esse fundamento a Requerente apresentou em 30-05-2016 uma reclamação graciosa do acto tributário de autoliquidação de IRC do seu Grupo Fiscal referente ao exercício de 2013;
- f) Após a apresentação daquela reclamação, a Requerente entregou uma declaração de rendimentos modelo 22 de substituição com referência ao exercício de 2013, em que foi apurado um novo montante de prejuízo fiscal referente ao período em apreço, mas em que se mantiveram nula a colecta do IRC de base e o montante de tributações autónomas em IRC (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) Em 29-12-2016, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa (documento n.º junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- h) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa manifesta concordância com uma informação cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

2.3 Fundamentos da reclamação

Matéria factual

- No dia 29 de Maio de 2014, a Reclamante procedeu á entrega de uma declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, com referência ao período de tributação de 2013, do Grupo de sociedades sujeito ao RETGS do qual é sociedade dominante.

- No período de tributação em causa, o Grupo sujeito ao RETGS apurou prejuízo fiscal no montante de € 1.908.107,86, tendo apurado uma colecta a recuperar no montante de € 499.468,36, em resultado da dedução de retenções na fonte (€ 6.676,36) e pagamentos por conta (€ 492.792,00).

- No entanto, tendo em consideração o montante total da derrama municipal apurada (€ 30.010,54), dos pagamentos adicionais por conta efectuados (€ 15.255,00) e das tributações autónomas devidas (€701.898,24), o Grupo acabou por apurar um montante global de IRC a pagar no montante total de € 217.185,42.

- Por insuficiência de colecta, ficaram por deduzir:

1. O montante de € 341.119,14, a título de SIFIDE, com referência aos períodos de tributação de 2012 (€ 40.949,69) e de 2013 (€ 300.169,45); e,

2. O montante de € 1.083.572,98, a título de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), apurado no período de tributação de 2013.

- À data da entrega da declaração do ano de 2013 e até ao presente, o sistema informativo da AT não se encontrava preparado para considerar o montante das tributações autónomas no cômputo do limite das deduções previstas no artº 90º do CERC.

Matéria de direito

- Considera a Reclamante que os montantes pagos a título de tributações autónomas configuram IRC, devendo, por conseguinte, ser considerados como colecta desse imposto para efeitos de dedução previstas naquele artigo, com os seguintes fundamentos:

1. Entendimento consensual da AT e da jurisprudência, nomeadamente Tribunal Arbitral, que as tributações autónomas integram o regime jurídico do IRC sendo devidas a este título e estando, por isso abrangidas pelo disposto na al. a) do nº 1 do art. 45, actua. Art. 23º-A, do CIRC.

2. A Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), num Despacho proferido em 4 de Outubro de 2013, apenas afasta a possibilidade de dedução ao valor das tributações autónomas, dos montantes relativos ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, não impondo qualquer limitação no que respeita à dedução dos montantes relativos a benefícios fiscais ou PEC's.

3. Na medida em que o pedido de pronúncia colocado a DSERC incidia também sobre a dedução do SIFIDE à colecta das tributações autónomas, e esta não indicou quaisquer limitações neste âmbito, apenas optou por referir e fundamentar a situação em que o seu entendimento é discordante, a Reclamante conclui que a mesma concorda com a dedução do SIFIDE ao valor das tributações autónomas (e, pelas mesmas razões, de CFEI).

4. O próprio Código do IRC corrobora este entendimento de que a colecta das tributações autónomas se inclui na colecta do IRC "propriamente dito" (artº 12º e al. a), nº 1 do art. 23º-A, ambos do IRC).

5. Em face do exposto, a Reclamante considera estar justificado o pedido que subjaz à presente reclamação, e que corresponde, em suma, ao pedido de reembolso do montante de € 701.898,24.

Do direito a juros indemnizatórios

- A Reclamante requer que lhe sejam pagos, nos termos dos artigos 43º e 100º, ambos da LGT, os respectivos juros indemnizatórios por pagamento da prestação tributária em montante superior ao legalmente devido.

- A não dedução do valor do SIFIDE e do CFEI ao montante das tributações autónomas resulta do funcionamento do sistema informático da Direcção-Geral dos impostos através do qual é submetida a Declaração de Rendimentos Modelo 22.

- Desta forma, encontram-se preenchidos os requisitos para o pagamento de juros indemnizatórios, os quais deverão ser calculados sobre o montante de imposto excessivamente pago pela Reclamante.

2.3 Análise

Questão a decidir:

De acordo com os termos peticionados pela Reclamante, a questão que importa agora solucionar consiste em apurar se é possível deduzir os benefícios fiscais SIFIDE e CFEI, de acordo com o art. 90º nº 2 do CIRC, ao valor das tributações autónomas apuradas pelo Grupo, adicionando-se, para este efeito, o valor daquelas ao da colecta de IRC.

Matéria de Direito:

Na abordagem desta questão, cumpre começar por percorrer o percurso argumentativo apresentado pela Reclamante. Assim:

- As tributações autónomas integram o regime jurídico do IRC, sendo devidas a este título e estando, por isso, abrangidas pelo disposto na al. a), do nº 1 do artº 45 (actual artº 23º-A) do CIRC (exemplificando com vários acórdãos do Tribunal Arbitral).

- No âmbito de um Despacho proferido em 4 de Outubro de 2013, a DSIRC apenas afasta a possibilidade de dedução ao valor das tributações autónomas dos montantes relativos ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, não impondo qualquer limitação no que respeita à dedução dos montantes relativos a benefícios fiscais.

- Conclui-se, que com base no entendimento da DSIRC quanto à natureza das tributações autónomas, a mesma concorda com a dedução do SIFIDE e do CFEI apurados no próprio exercício, bem como os que não possam ter sido deduzidos em períodos anteriores por insuficiência de colecta e se encontram disponíveis para dedução, ao valor das tributações autónomas em apreço.

- A redacção dada à alínea a) do nº 1 do art. 23º-A do CIRC, pela Lei nº 2/2014, de 16 de Janeiro, veio também atestar que a colecta de tributações autónomas se inclui na colecta de IRC.

Importa, assim, antes de analisar a questão a decidir tecer algumas considerações sobre os argumentos invocados pela Reclamante:

- A DSIRC na Informação nº 1980/2013, de 4 de Outubro, analisou a questão da dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional às derrames (municipal e estadual) e às tributações autónomas, não correspondendo à verdade que a DSIRC se tenha pronunciado em sentido

*favorável sobre a dedução do SIFIDE e do CFEI à colecta das tributações autónomas. A posição assumida pela DSIRC nesta informação resultou do entendimento de que a derrama estadual constitui um imposto acessório do IRC e, enquanto tal, existe por referência a este imposto principal. Segundo o princípio *accessorium sequitur principis*, a existência do imposto acessório depende agora da existência do imposto principal, tendo o mesmo regime que este. Ora, a tributação autónoma não se pode qualificar como um imposto acessório do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, não se lhe aplicando a solução preconizada pela DSIRC para a derrama estadual.*

- Quanto à natureza das tributações autónomas e o seu grau de conexão com o IRC, mais especificamente a não dedutibilidade daquelas tributações para efeitos de determinação do lucro tributável, abrangida não só pela disposição da al. a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC (de forma implícita) como já expressamente na redacção dada ao art.º 23.º-A do mesmo diploma legal, dada pela Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, e de referir:

1. Apesar das tributações autónomas não constituírem IRC em sentido estrito mas encontrarem-se a este imbricadas (art.º 45.º n.º 1 al. a) e actual art.º 23.º-A, ambos do CIRC), e inegável que as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, oneram determinados encargos incorridos pelas empresas e apuram-se de forma totalmente independente do IRC.

2. Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação.

3. De facto, não só apenas as despesas realizadas por sujeitos passivos de IRC que estão sujeitas a imposição de tributação autónoma como tais despesas o estarão se aqueles sujeitos as elegerem como despesas dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto. Ou seja, as referidas tributações apenas intervêm porquanto o sujeito passivo opta por as deduzir ao seu lucro tributável em IRC.

4. O facto de a liquidação do imposto ser efectuada 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 penas na agregação, para efeitos 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 efectuadas na determinação da taxa.

5. Assim, as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC encontram-se abrangidas não só pela al. a) do n.º 1 do art. 45 como pelo actual art.º 23.º-A, ambos do CIRC, isto é não constituem as despesas com o pagamento dessas tributações autónomas, encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

6. Decorre, assim, que às tributações autónomas, não obstante a sua natureza de IRC, apenas são aplicáveis, em face das apontadas especificidades, as normas que no CIRC a elas se destinam e não aquelas que visam regular a tributação do conjunto de rendimentos auferidos num determinado ano, abarcando matérias como a incidência, a determinação da matéria colectável, a taxa, a liquidação e cobrança.

- Relativamente à jurisprudência invocada, a mesma não é coerente, pois da mesma instância e sobre o mesmo assunto já foram proferidas decisões contraditórias. É de referir que, sendo a AT uma instituição hierarquizada, não está a mesma vinculada às decisões judiciais ou da Arbitragem Tributária proferidas em processos que não aqueles sob escrutínio, como é o caso em concreto. Acresce que não existe legislação que vincule a AT a agir de forma diferente da efectuada.

- Abordado este ponto, iremos analisar a questão a decidir, mais propriamente a interpretação do n.º 2 do art.º 90 do CIRC e se será possível deduzir o valor do SIFIDE e do CFEI ao valor das tributações autónomas.

- Refere o art.º 90.º n.º 1 al. a) do CIRC, que a liquidação de IRC tem por base a matéria colectável constante das declarações a que se referem os art.ºs 120.º e 122.º do mesmo diploma legal.

- E no seu n.º 2 que: “Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;

b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;

c) A relativa a benefícios fiscais;

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

e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável. ”

- A matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais dedutíveis ao lucro tributável (cfr. art.º 15.º n.º 1 al. a) do CIRC).

- Por Seu turno, o lucro tributável é “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código” (cfr. art.º 17.º n.º 1 do CIRC).

- É a esta colecta que o n.º 2 do art.º 90 do CIRC manda efectuar as deduções relativas aos benefícios fiscais.

- Efectuar as deduções previstas no n.º 2 do art.º 90, mais concretamente a dedução do SIFIDE e do CFEI, que não possam ser deduzidos em períodos anteriores por insuficiência de colecta e se encontram ainda disponíveis para dedução, ao montante respeitante as tributações autónomas e um sentido que não encontra qualquer suporte no texto legal, não podendo, por isso, ser aceite tal interpretação, tal como preconiza o art.º 9, n.ºs 2 e 3 do Código Civil.

- É de salientar que o legislador no CIRC, refere-se de modo expresso as tributações autónomas apenas em cinco artigos, nomeadamente no art.º 12, no art.º 23-A n.º 1, na sua versão actual, no art.º 88, no art.º 117 n.º 6 e no art.º 120 n.º 9.

- Não existe no CIRC qualquer outra referência explícita às tributações autónomas, nomeadamente, nos capítulos que tratam da incidência, liquidação e pagamento.

- O próprio artº 88º do CERC, inserido no "Capítulo IV - Taxas", refere-se especificamente às taxas de tributação autónoma, definindo em concreto o tipo de despesas sujeitas a tributações autónomas e as taxas a aplicar.

- Tal como já foi referido, o nascimento da obrigação fiscal nas tributações autónomas é materialmente distinto do facto que gera a imposição fiscal em sede de IRC - enquanto que num resulta de um facto instantâneo, no outro é por via de um facto continuado, enquanto num se tributa alguns tipos de despesa, no outro tributa-se o rendimento. Donde decorre que pode ser devido imposto a título de tributações autónomas, independentemente da existência de colecta de IRC ou mesmo de lucro

tributável (Ex.: artº 12º do CIRC - sociedades de transparência fiscal).

- Visando as tributações autónomas reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide e ainda combater a evasão fiscal que, alguma destas despesas, que pela sua natureza não poderá ela mesma, através da consideração do seu montante para efeito da dedução dos benefícios fiscais SIFIDE e CFEI, constituir factor de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.

2.4 Juros indemnizatórios

- Acrescenta-se, ainda que, por não se verificaram in casu os pressupostos do n.º 1 do artº 43.º da LGT, não assiste a reclamante o direito a juros indemnizatórios.

Conclusão e proposta de decisão

Face ao exposto, sou do parecer que deve a presente reclamação graciosa ser INDEFERIDA, devendo notificar-se a interessada para efeitos do exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT.

Informação complementar

Audição Prévia

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito acima mencionados, foi exarado em 2016/09/16, despacho no sentido de indeferimento do presente pedido, pelo Director de Finanças Adjunto, em substituição e por delegação, e

notificada a Reclamante nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, via CTT. (cfr. fl. 32).

Uma vez que, até à presente data, a Reclamante não exerceu o seu direito e que, já decorreu o prazo para esse efeito, deverá ser confirmado o projeto de decisão no qual é proposto o indeferimento da petição e, notificar-se a interessada do direito a recorrer hierarquicamente ou a impugnar judicialmente da decisão, nos termos dos art.ºs 66.º e 99.º do CPPT.

Conclusão e Proposta de Decisão

Face ao exposto, atendendo à fundamentação de facto e de direito, sou do parecer que deverá ser mantida a decisão de indeferimento, convertendo-se em definitivo o projeto de decisão.

- i) O sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não permite deduzir os montantes de benefícios fiscais à colecta derivada de tributações autónomas;
- j) Em 30-06-2014, a Requerente pagou a referida quantia de € 217.185,42 apurada na autoliquidação relativa ao exercício de 2013 (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- k) As sociedades L... SA, E... LDA, C... SA, A... SA, F... SA, N... SA, G... SA não eram devedoras perante a Fazenda Pública de quaisquer impostos, prestações tributárias ou acréscimos legais e tinham as suas situações contributivas regularizadas perante a Segurança Social, nos períodos do ano de 2014 abrangidos pela validade das certidões que constam do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- l) Em 28-03-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e que constam também do processo administrativo.

Quanto ao facto relativo ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira é aceite por esta, que entende ser esse o funcionamento adequado (artigos 119.º a 121.º da resposta).

3. Matéria de direito

A questão que é objecto do processo é a de saber se as despesas de investimento que beneficiam do SIFIDE e do CFEI podem ser deduzidas às quantias devidas a título de tributações autónomas em IRC relativas ao exercício de 2013.

3.1. Aplicabilidade dos artigos 89.º e 90.º do CIRC ao cálculo das tributações autónomas

Os artigos 89.º e 90.º do CIRC estabelecem o seguinte, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, vigente durante o ano de 2014:

Artigo 89.º

Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efectuada:

- a) *Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) *Pela Direcção-Geral dos Impostos, nos restantes casos.*

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

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 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*
- b) *Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;*
- 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 efectuadas 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 106.º;*
- d) *A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

3 – (Revogado pela da Lei n.º 3-B/2010)

4 - Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

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

7 - Das deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 - Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efectuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.

9 - Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

10 - Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

11 - Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

Os referidos artigos 89.º e 90.º do CIRC, bem como outras normas deste Código, como as relativas as declarações previstas nos artigos 120.º e 122.º, são aplicáveis às tributações autónomas.

Na verdade, é hoje pacífico, na sequência de inúmera jurisprudência arbitral e das posições assumidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que o imposto cobrado com base em tributações autónomas previstas no CIRC tem a natureza de IRC. De resto, para além da jurisprudência, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa hoje margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código.

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 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).

Aliás, não são apenas as liquidações previstas no artigo 88.º que podem englobar vários cálculos de aplicação de taxas a determinadas matérias colectáveis, pois o mesmo pode suceder nas situações previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 87.º. (¹)

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. (²)

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 CRP, que exige que a liquidação de impostos se faça «*nos termos da lei*».

Refira-se ainda a nova norma do n.º 21 aditada ao artigo 88.º do CIRC pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, independentemente de ser ou não qualificável como verdadeiramente interpretativa (³), em nada altera esta conclusão, pois aí se estabelece, no que concerne à forma de liquidação das tributações autónomas, que ela «*é efectuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores*».

Com efeito, se é certo que esta nova norma vem explicitar como é que se calculam os montantes das tributações autónomas (o que já decorria do próprio texto das várias disposições do artigo 88.º) e que a competência cabe ao sujeito passivo ou à Administração Tributária, nos termos do artigo 89.º, é também claro que não se afasta a necessidade de utilizar o procedimento previsto no n.º 1 do artigo 90.º, designadamente nos casos previstos na sua alínea c) em que a liquidação cabe à Administração Tributária e Aduaneira, com

¹ O n.º 6 do artigo 87.º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 55/2013, de 8 de Agosto, o que não tem relevância para este efeito de demonstrar que fora do âmbito das tributações autónomas havia e há cálculos parciais de IRC com base em taxas especiais aplicáveis a determinadas matérias colectáveis.

² É, aliás, neste sentido a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira que refere que há «*dois cálculos distintos que, embora processados, de acordo com a mesma base jurídica – a alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC - e nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias*» (artigo 23.º da Resposta).

«base os elementos de que a administração fiscal disponha», que abrangerão a possibilidade de liquidar com base em tributações autónomas, se a Autoridade Tributária e Aduaneira dispuser de elementos que comprovem os seus pressupostos.

Por isso, quer antes quer depois da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, o artigo 90.º, n.º 1, do CIRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas.

Fica, assim, prejudicado, desde já, o conhecimento do pedido subsidiário que a Requerente subordina à condição de se entender que o artigo 90.º do CIRC não é aplicável às tributações autónomas.

3.2. Dedutibilidade de despesas de investimento previstas no SIFIDE à colecta de IRC derivada de tributações autónomas

Em 2013, vigorava o Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II) que foi aprovado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, e alterado pelo artigo 163.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Este diploma estabelece o seguinte, nos seus artigos 4.º e 5.º:

Artigo 4.º

Âmbito da dedução

1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, 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:

³ Será materialmente inconstitucional, por violação da proibição constitucional da retroactividade dos impostos, que consta do n.º 3 do artigo 103.º da CRP, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão

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 (euro) 1 500 000.*

2 - Para os sujeitos passivos de IRC que sejam PME de acordo com a definição constante do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, que ainda não completaram dois exercícios e que não beneficiaram da taxa incremental fixada na alínea b) do número anterior, aplica-se uma majoração de 10 % à taxa base fixada na alínea a) do número anterior.

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.

4 - As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato.

5 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, quando no ano de início de usufruição do benefício ocorrer mudança do período de tributação, deve ser considerado o período anual que se inicie naquele ano.

6 - A taxa incremental prevista na alínea b) do n.º 1 é acrescida em 20 pontos percentuais para as despesas relativas à contratação de doutorados pelas empresas para actividades de investigação e desenvolvimento, passando o limite previsto na mesma alínea a ser de (euro) 1 800 000.

7 - Aos sujeitos passivos que se reorganizem, em resultado de actos de concentração tal como definidos no artigo 73.º do Código do IRC, aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Artigo 5.º

Condições

Apenas podem beneficiar da dedução a que se refere o artigo 4.º os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;*
- b) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.*

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona que a Requerente preencha os requisitos subjectivos e objectivos para poder beneficiar do SIFIDE, tendo indeferido a reclamação graciosa por entender que as despesas em causa não podem ser deduzidas às quantias que pagou a título de tributações autónomas, por a dedução só poder ser efectuada à colecta de IRC resultante da aplicação da taxa de IRC ao lucro tributável.

Como se referiu, o artigo 90.º do CIRC reporta-se também à liquidação das tributações autónomas.

E, como também se disse, não há suporte legal para afirmar que, na eventualidade de terem de ser efectuados numa declaração vários cálculos para determinar o IRC, seja efectuada mais que uma autoliquidação.

O diploma que aprovou o SIFIDE não refere que os créditos dele provenientes são dedutíveis a toda e qualquer colecta de IRC, antes define o âmbito da dedução aludindo, no seu n.º 1 do artigo 4.º, «*ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência*».

O n.º 3 do mesmo artigo 4.º confirma que é ao **montante que for apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC** que releva para concretizar a dedução ao dizer que «*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*».

Assim, por mera interpretação declarativa, conclui-se que o artigo 4.º, n.º 1, do SIFIDE II, ao estabelecer a dedução «*ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do*

Código do IRC, e até à sua concorrência», implica a dedução ao montante das tributações autónomas que são **apuradas nos termos desse artigo 90.º**.

O facto de o artigo 5.º do SIFIDE II afastar o benefício quando o lucro tributável seja determinado por métodos indirectos e nas tributações autónomas se incluírem situações em que se visa indirectamente a tributação de lucros (designadamente, não dando relevância ou desmotivando factos susceptíveis de os reduzirem) não tem qualquer relevância para este efeito, pois o conceito de «*métodos indirectos*» tem um alcance preciso no direito tributário, que é concretizado no artigo 90.º da LGT (para além de normas especiais), reportando-se a meios de determinar o lucro tributável, cuja utilização não se prevê para cálculo da matéria colectável das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC.

Por outro lado, se é a necessidade de fazer uso de métodos indirectos que afasta a possibilidade de usufruir do benefício, não se pode justificar esse afastamento em relação à colecta das tributações autónomas, que é determinada por métodos directos.

Para além disso, não pode ver-se, na eventual natureza de normas antiabuso que assumem algumas tributações autónomas (⁴) uma explicação para o seu afastamento da respectiva colecta do âmbito da dedutibilidade do benefício do SIFIDE II, pois não há qualquer suporte legal para afastar a dedutibilidade à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso, como, por exemplo, as relativas aos preços de transferência ou subcapitalização.

Por outro lado, o facto de a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II ser limitada à colecta do artigo 90º do CIRC, até à sua concorrência, não permite concluir que o crédito fiscal só seja dedutível caso haja lucro tributável, pois o que aquele facto exige é que **haja colecta de IRC**, que pode existir mesmo sem lucro tributável, designadamente por força das tributações autónomas.

Assim, apontando o teor literal do artigo 4.º do SIFIDE II no sentido de a dedução se aplicar também à colecta de IRC derivada de tributações autónomas a apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC, só por via de uma interpretação restritiva se poderá afastar

⁴ Actualmente apenas em relação a algumas tributações autónomas se poderá encontrar a natureza de normas antiabuso, pois, como ensina CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 543, «*é, porém, evidente que o alargamento e agravamento de que tais tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais*».

a aplicação do benefício fiscal à colecta 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. (⁵) No caso dos benefícios fiscais, prevê-se explicitamente a possibilidade de interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), 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)*» (⁶).

Como fundamento para uma interpretação restritiva poderá aventar-se o facto de que algumas tributações autónomas visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes susceptíveis de afectarem o lucro tributável, e, conseqüentemente, diminuir a receita fiscal, e a sua força desincentivadora será atenuada com a possibilidade de a respectiva colecta poder ser objecto de deduções.

Mas, o desincentivo desses comportamentos é justificado apenas pelas preocupações de protecção da receita fiscal e os benefícios fiscais concedidos são, por

⁵ 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/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

⁶ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador*, página 186.

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 II, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva 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 II é tão firme que vai ao ponto de nem sequer se estabelecer qualquer limite à dedutibilidade da colecta 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 detectar, para, com fundamento numa interpretação restritiva, afastar a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II à colecta das tributações autónomas que resulta directamente da letra do artigo 4.º, n.º 1, do respectivo 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 2013 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 efectuaram 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.). (⁷).

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 colecta 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

⁷ Este texto está disponível em 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 respectivo exercício, como se pode ver nos documentos estatísticos publicados em 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.

dos interesses em causa (receita fiscal *versus* estímulo forte ao investimento) é indiferente que essa receita provenha de cálculos efectuados 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 perspectiva 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 II, as razões de natureza extrafiscal que justificam o incentivo com perda de receita são fortíssimas, pois considera-se que os investimentos incentivados são um **factor decisivo na competitividade futura do país**, que é fundamental para o próprio incremento das receitas fiscais.

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 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 adoptadas, 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 excepcional, que visou prosseguir determinados interesses públicos, e não contribuir para a decisão de qualquer questão conceitual sobre a natureza das tributações autónomas, matéria sobre a qual não se vislumbra quer no texto da lei, quer no Relatório do Orçamento para 2011, a menor preocupação legislativa.

Pela mesma razão de que o que está em causa é interpretar o alcance do diploma de natureza especial que é o SIFIDE II, não pode ser atribuída relevância, para este efeito, à norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que se refere que não são «*efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*», apesar da pretensa natureza interpretativa que lhe foi atribuída (que implica a sua inconstitucionalidade, por retroactividade, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017).

Com efeito, não há qualquer sinal, nem na Lei n.º 7-A/2016, nem no Relatório do Orçamento para 2016, nem na sua discussão, de que com o aditamento no artigo 88.º do CIRC de uma norma geral proibindo deduções ao montante global apurado de tributações autónomas, se pretendesse interpretar restritivamente a expressão «*deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC*» que consta de uma norma especial de um diploma avulso, como é o SIFIDE II.

E, na falta de uma intenção inequívoca em sentido contrário, vale a regra de que **a lei geral não altera lei especial** (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil), que tem a justificação o facto de que «*o regime geral não inclui a consideração das condições particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial*». (⁸)

Para além disso, as referidas regras do SIFIDE II têm em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efectuarem investimentos no período entre 01-01-2011 e 31-12-2015, pelo que, sendo o benefício fiscal uma contrapartida da adopção do comportamento legislativamente desejado e incentivado, seria incompatível com o princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP), não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais favoráveis previstos na lei vigente no momento em que eles ocorreram.

Na verdade, a interpretação da lei que aqui se faz, era algo com que os contribuintes tinham razões para razoavelmente contar, como evidencia a já abundante e maioritária jurisprudência arbitral que adopta essa interpretação.

Por isso, se hipoteticamente a Lei n.º 7-A/2016 pretendesse eliminar, total ou parcialmente, os efeitos fiscais favoráveis que o SIFIDE II prometeu aos contribuintes que, com justificada confiança, adoptassem o comportamento aí previsto, seria materialmente inconstitucional, por violação daquele princípio.

Pelo exposto, convergindo os elementos literal e racional da interpretação do artigo 4.º do SIFIDE II no sentido de que as despesas de investimento nele previstas são dedutíveis à *«ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência»*, é de concluir que elas são dedutíveis à globalidade dessa colecta, que engloba, para além, da derivada da tributação dos lucros em cada período fiscal, a que resulta do pagamento especial por conta e de outras componentes positivas do imposto, designadamente de tributações autónomas, derrama estadual e IRC de períodos de tributação anteriores.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, pois é ilegal a autoliquidação e a decisão da reclamação graciosa que a confirmou.

Estas ilegalidades justificam a anulação da autoliquidação, na parte em causa, e da decisão da reclamação graciosa, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Questão da dedutibilidade do benefício fiscal do CFEI à colecta de IRC derivada de tributações autónomas

As razões que levam a concluir pela dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE à colecta de IRC derivada de tributações autónomas valem também relativamente ao CFEI.

A razão de ser da criação do referido benefício fiscal é evidente e foi expressamente referida na *«Exposição de Motivos»* da Proposta de Lei n.º 148/XII, que veio a dar origem à Lei n.º 49/2013:

⁸ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, página 260.

Em conformidade, contribuindo para o sucesso do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro para Portugal, e com o objetivo de promover a competitividade e o emprego, o Governo compromete-se com uma estratégia dirigida a estimular fortemente o investimento direto em Portugal, já em 2013.

Neste contexto, a presente proposta de lei introduz no ordenamento jurídico português um Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) com o objetivo de produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial.

O CFEI corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento realizadas, até à concorrência de 70% daquela coleta. O investimento elegível para este crédito fiscal terá que ser realizado entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013 e poderá ascender a 5 000 000,00 EUR, sendo dedutível à coleta de IRC do exercício, e por um período adicional de até cinco anos, sempre que aquela seja insuficiente.

São elegíveis para este benefício os sujeitos passivos que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, disponham de contabilidade regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, o respetivo lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos e tenham a sua situação fiscal e contributiva regularizada.

Como é óbvio, a concretização deste objectivo legislativo de «*estimular fortemente o investimento directo em Portugal*» e de «*produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial*» aponta manifestamente no sentido de se ter pretendido **maximizar e não limitar** o alcance do benefício fiscal.

A eventual limitação da aplicação do benefício fiscal a empresas que não apresentassem lucro tributável reconduzir-se-ia a uma fortíssima restrição do seu campo de aplicação, já que, como é facto público, grande parte das empresas, em 2012, apresentava prejuízos fiscais, embora pagasse IRC por outras vias.

Na verdade, segundo a estatística publicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no ano de 2012 (último ano cujos dados estariam disponíveis quando foi

apresentada a Proposta de Lei n.º 148/XII e, por isso, é de supor que tenha sido considerado), mais de metade das declarações de IRC apresentavam valor líquido negativo e **apenas 28% dos sujeitos passivos apresentaram «IRC liquidado»**, sendo que *«cerca de 70% dos sujeitos passivos efectuaram 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»*. (⁹).

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 à Lei n.º 49/2013, do que a defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A discussão da iniciativa legislativa na Assembleia da República confirma que não estava em causa aprovar um benefício fiscal de que apenas poderiam aproveitar a minoria de empresas que pagava IRC com base no lucro tributável do exercício de 2013.

Na verdade, os termos em que foi anunciada a medida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apontam para uma medida inédita, de enorme impacto e dimensão:

«(...) esta medida dirige-se prioritariamente, como tive aliás oportunidade de dizer, ao investimento das pequenas e médias empresas. Se não fosse assim, o limite do investimento não tinha sido fixado em 5 milhões de euros. O limite de 5 milhões de euros corresponde ao valor médio do investimento anual de cerca de 97% das empresas portuguesas. E é, exatamente, para essas empresas, para as pequenas e médias empresas, que esta medida de estímulo ao investimento se dirige;

⁹ O texto está publicado em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4063B8B8-5ECC-413E-A9A5-DF205BD119A1/0/20140328_NOTAS_PREVIAS_DE_IRC_20102012.pdf.

Este texto foi publicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira em Março de 2014, pelo que, apesar de reportar a 2012, poderia ser que não estivesse na disponibilidade da Assembleia da República, quando aprovou o diploma do CFEI.

Mas, em Março de 2013, já estava disponível o texto idêntico referente ao ano de 2011, que atrás se citou, na nota 6.

«*não é a primeira vez que é criado um crédito fiscal ao investimento em Portugal, existiram outros créditos fiscais, no passado, mas **nenhum com o impacto e a dimensão deste***». (¹⁰)

A pretendida maximização do incentivo fiscal, perspectivado como potencialmente incentivador de cerca de 97% das empresas, apontava claramente para a sua aplicação a qualquer colecta de IRC e não apenas à reduzida minoria que pagava IRC liquidado com base no lucro tributável de cada exercício, pelo que a solução de o aplicar aos créditos de IRC derivados de tributações autónomas, para além de ser a que resulta linearmente do teor literal da Lei n.º 49/2013, é a que se sintoniza com a razão de ser.

Por outro lado, também aqui não se pode olvidar que as tributações autónomas visam proteger ou aumentar as receitas fiscais e que os benefícios fiscais concedidos, por definição, são «*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 em apreço, ao estabelecer um benefício fiscal por dedução à colecta de IRC, o legislador optou por prescindir da receita fiscal que este imposto poderia proporcionar, que necessariamente considerou ser **menos importante do que a prossecução da finalidade económica referida**.

E, no caso do benefício fiscal do CFEI, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva legislativa, de primacial importância, como se afirma na referida Exposição de Motivos e se confirma na apresentação da proposta na Assembleia da República.

A importância que, na perspectiva legislativa, foi reconhecida a este benefício fiscal previsto no CFEI é decisivamente confirmada pelo facto de estar expressamente excluído da limitação geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, prevista no artigo 92.º do CIRC (artigo 7.º do CFEI), o que evidencia que legislativamente se dá maior importância à efectivação das despesas que justificam o benefício fiscal do que a receita de IRC.

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, inclusivamente as resultantes de tributação autónomas.

¹⁰ *Diário da Assembleia da República* n.º 99, de 07-06-2013, páginas 52-53.

Neste contexto, as questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativas à compatibilidade da solução adoptada pela Lei n.º 49/2013 com outras soluções legislativas, 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.

Com efeito, também em relação CFEI, o que está em causa é, exclusivamente, determinar o alcance da Lei n.º 49/2013, que é um diploma de natureza excepcional, à face do seu texto e dos interesses que visou prosseguir, que não teve em vista a elucidação de uma questão conceitual sobre a natureza das tributações autónomas, matéria sobre a qual não se detecta quer no texto da Lei, quer nos respectivos trabalhos preparatórios, qualquer interesse legislativo.

Também em relação ao CFEI, pelo facto de estar em causa a interpretação e alcance do diploma de natureza especial que é a Lei n.º 49/2013, não pode ser atribuída relevância, para este efeito, à norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que se refere que não são «*efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*», independentemente da voluntarista natureza interpretativa que lhe foi atribuída (incompatível com o princípio constitucional da proibição da retroactividade dos impostos, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31 de Maio de 2017).

Na verdade, não há qualquer sinal, nem na Lei n.º 7-A/2016, nem no Relatório do Orçamento, nem na sua discussão, de que com o aditamento no artigo 88.º do CIRC de uma norma geral proibindo deduções ao montante global apurado de tributações autónomas, se pretendesse interpretar restritivamente a expressão «*dedução à colecta de IRC*» **que consta de uma norma especial de um diploma avulso**, designadamente o artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013.

E, como se referiu, na falta de uma intenção inequívoca em sentido contrário, vale a regra de que a lei geral não altera lei especial (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil), que tem a justificação o facto de que «*o regime geral não inclui a consideração das condições particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial*».

Para além disso, a referida regra do artigo 3.º, n.º 1, teve em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efectuarem investimentos no período entre 01-06-2013 e 31-12-2013, pelo que, sendo o benefício fiscal uma contrapartida da adopção do comportamento

legislativamente desejado e incentivado, seria incompatível com o princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP), não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais favoráveis previstos na lei vigente no momento em que eles ocorreram.

Por isso, também em relação ao CFEI, sendo a possibilidade de dedução à colecta de IRC derivada de tributações autónomas algo com que os contribuintes poderiam contar, em termos de razoabilidade, como patenteia a jurisprudência arbitral dominante, se hipoteticamente a Lei n.º 7-A/2016 pretendesse eliminar, total ou parcialmente, os efeitos fiscais favoráveis que a Lei n.º 49/2013 estabelecia para os contribuintes que adoptassem o comportamento aí previsto, seria materialmente inconstitucional, por violação daquele princípio da confiança.

Pelo exposto, convergindo os elementos literal e racional da interpretação do artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013 no sentido de que as despesas de investimento previstas no CFEI são dedutíveis à «*colecta de IRC*», é de concluir que elas são dedutíveis à globalidade dessa colecta, que engloba, para além, da derivada da tributação dos lucros em cada período fiscal, a que resulta do pagamento especial por conta e de outras componentes positivas do imposto, designadamente de tributações autónomas, derrama estadual e IRC de períodos de tributação anteriores.

Assim, a decisão da reclamação graciosa enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em errada interpretação dos artigos 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013, 88.º (designadamente n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março) e 90.º do CIRC, bem como do 133.º desta Lei n.º 7-A/2016, vício esse que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.4. Questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere no artigo 134.º da sua Resposta o seguinte:

«Sempre se diga que qualquer interpretação que não aplique a norma constante da Lei Orçamento de Estado para 2016, vertida no artigo 133.º, que aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, com os efeitos previstos no artigo 135.º, ambos constantes da Lei do Orçamento de Estado para 2016, publicado a 30.03.2016, com entrada em vigor no dia seguinte, nos quais se preconiza, com carácter interpretativo, que

«A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos do artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.»

e que, por conseguinte, permita a dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma dos benefícios fiscais efectuados em sede de IRC, in casu, SIFIDE/CFEI/RFAI, essa decisão é materialmente inconstitucional, por

- a) violação do princípio da legalidade, insito no art.º 103.º n.º 2 da CRP,*
- b) violação do princípio da separação dos poderes, plasmado no art.º 2 da CRP,*
- c) violação do princípio da protecção da confiança previsto no art.º 2.º da CRP,*
- d) violação do princípio da igualdade, na sua formulação positiva da capacidade contributiva, decorrente do art.º 13.º, n.º 2 e do 103.º, n.º 2 ambos da CRP».*

Constata-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira não explica qual a razão ou razões pelas quais entende que são violados esses princípios, limitando-se a aludir a eles, pelo que não cumpriu, quanto a estas hipotéticas questões, ónus de alegar indispensável para ser assegurado o direito de contraditório.

De qualquer forma, com a brevidade que a insuficiência de alegação justifica, pode dizer-se que não se vê como possa ser violado o princípio da legalidade, pois a legalidade tem precisamente o alcance que atrás se referiu e, designadamente, a norma geral do número 21 ao artigo 88.º do CIRC, mesmo aplicada a situações anteriores não tem potencialidade, para revogar normas especiais, como são as do SIFIDE II e do CFEI que prevêem a dedução à colecta de IRC, que inclui a das tributações autónomas. Sendo esta a interpretação adequada das referidas normas, o que seria incompatível com o princípio da legalidade seria aplicá-las com alcance diferente do que resulta das regras interpretativas adequadas.

Quanto ao princípio da separação dos poderes, a presente decisão é proferida por um Tribunal, pelo que tem carácter jurisdicional, e, no exercício do poder jurisdicional, é aos Tribunais que incumbe interpretar e aplicar as leis. No caso, este Tribunal interpretou todas as normas em causa, inclusivamente o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, com o sentido que referiu e não com outro. Por isso, a presente decisão arbitral é uma concretização do princípio da separação de poderes.

No que concerne ao princípio da protecção da confiança, mesmo que se entenda que o seu âmbito de protecção se estende à Administração Estadual, não abrange, decerto, a confiança em que os tribunais adoptarão uma determinada interpretação, quando a jurisprudência não é pacífica.

No que respeita ao princípio da igualdade, não é identificada qualquer situação equiparável a que tenha sido dado um tratamento distinto. Para além disso, as tributações autónomas não têm por base a capacidade contributiva das empresas, pois a sua autonomia tributária concretiza-se, precisamente, na imposição de tributação **com indiferença pela existência de rendimentos**, sendo excepções ao princípio da tributação das empresas com incidência «*fundamentalmente sobre o seu rendimento real*» (artigo 104.º, n.º 2, da CRP). Por isso, não se vê como seja violado o princípio da igualdade, e muito menos o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, que se reporta aos requisitos formais das leis tributárias.

Pelo exposto, não ocorre violação dos princípios invocados.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da quantia de € 701.898,24 referente ao montante de tributações autónomas indevidamente pago e entregue nos cofres do Estado em resultado da não dedução do SIFIDE e CFEL.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios calculados sobre o montante a restituir, contados desde 30 de Maio de 2014 quanto a € 217.185,42 e desde 1 de Setembro de 2014 quanto aos remanescentes € 484.712,82.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«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»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumpr, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

A colecta de tributações autónomas foi de € 701.898,24 e a Requerente não deduziu o montante de € 784.703,36, relativos a aplicação do SIFIDE, e de € 1.083.572,98 de CFEI.

O n.º 4 do artigo 4.º do SIFIDE estabelece que *«as despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato»*.

O artigo 3.º, n.º6, da Lei n.º 49/2013, relativa ao CFEI, estabelece que *«a importância que não possa ser deduzida nos termos dos números anteriores pode sê-lo, nas mesmas condições, nos cinco períodos de tributação subsequentes»*.

Tendo já havido três exercícios posteriores ao de 2013 em que poderão ter sido deduzidos os montante do SIFIDE e do CFEI que não foram deduzidos quanto ao exercício de 2013, não é possível decidir se há ou não direito da Requerente a reembolso da quantia de € 701.898,24, pelo que se trata de matéria que reclama informação global sobre a situação tributária da Requerente, que só poderá ser apreciada e decidida em execução de julgado.

No que concerne a juros indemnizatórios, o regime substantivo é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços no caso em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

A ilegalidade da decisão da reclamação graciosa, na parte relativa à questão da dedução do SIFIDE e do CFEI à colecta de tributações autónomas, é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

No que concerne à autoliquidação, que foi efectuada pela Requerente, a imputabilidade do erro à Autoridade Tributária e Aduaneira deriva da conformação do sistema informático que se provou não permitir a dedução do SIFIDE e do CFEI à colecta de IRC proveniente de tributações autónomas.

Na verdade, a obrigatoriedade de preencher a declaração modelo 22 sem deduzir o montante de benefícios fiscais à colecta resultante das tributações autónomas é equiparável a orientações genéricas da administração tributária que o contribuinte cumpra, até por maioria de razão em relação à situação prevista no n.º 2 do artigo 43.º da LGT, por não haver alternativa a esse cumprimento.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, 61.º do CPPT e 104.º, n.º 6, do CIRC desde 30-06-2014, calculados sobre a quantia € 217.185,42 (data em que efectuou para pagamento) e desde 01-09-2014 quanto aos remanescentes € 484.712,82, que até essa data deveriam ser reembolsados, nos termos do n.º 3 deste artigo 104.º do CIRC.

Os juros indemnizatórios são devidos até que seja efectuado o reembolso ou até que já tenha sido deduzida a quantia de € 701.898,24, na medida em que o tenha sido, se isso tiver sucedido.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade da não dedução do montante do SIFIDE e do CFEI à colecta resultante de tributações autónomas e anular a autoliquidação, na parte respectiva, bem como a decisão da reclamação graciosa;
- b) Julgar procedentes os pedidos de reembolso de quantia e de juros indemnizatórios, nos termos definidos no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 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 € **701.898,24**.

Lisboa, 06-11-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(João Taborda da Gama)

(Manuel Pires)

(Vencido conforme declaração junta)

DECLARAÇÃO DE VOTO

1. Entendo dever ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado, em virtude das razões a seguir indicadas:

1.1. Importa relevar que, na determinação do IRC, são aplicadas, no cálculo das tributações autónomas, regras diferentes das relativas à tributação do IRC em geral (artigos 88º e 89º do CIRC), dado serem realidades distintas na origem, na finalidade e na funcionalidade, daí que não se esteja perante algo unitário mas perante hibridismo, resultando a final uma fusão, sem perda da individualidade dos componentes, da sua realidade diversa, como por justaposição. O elemento inicial da interpretação do artigo 90º n.º 2 - o literal - não possibilita, sem mais, o entendimento da possibilidade de serem operadas deduções ao resultado das tributações autónomas, visto de outras disposições e sua aplicação (artigo 105º n.º 1 do CIRC, com terminologia semelhante, e, relevando também a conexão das deduções ao lucro, os artigos 90º n.º 5, 91º e 91º-A do CIRC e Lei n.º 49/2013, artigo 3º n.º 5 alínea a) conjugado com o artigo 69º n.º 1 do CIRC) resultar não serem as tributações autónomas naquele consideradas. E à mesma conclusão se chega através dos elementos teleológico e sistemático, tendo em consideração as causas, fundamentos, finalidades (nomeadamente, evitar a hipertrofia de gastos. -limitando-os - , diminuindo artificialmente a capacidade contributiva, preservação da boa gestão empresarial mediante necessidade de justificação empresarial dos gastos seja para evitar despesas excessivas ou de natureza mista privado-empresarial seja para combater a evasão fiscal, por exemplo, a distribuição oculta de lucros ou a contribuição para a economia paralela, propiciando a eliminação da opacidade face à transparência, a racionalidade de comportamentos, evitando desigualdade, repartindo mais adequadamente a carga fiscal, objectivos, portanto, que não podem ser postergados, ainda que a finalidade reditícia possa eventualmente ser considerada, mas não erigida como algo exclusivo ou nuclear, sendo, portanto, as correspondentes normas dissuasoras, compensatórias e antiabuso) e resultados das tributações autónomas em harmonização com a fundamentação das deduções estabelecidas no artigo 90º n.º 2 do CIRC, em que estão compreendidos quaisquer benefícios fiscais operando por dedução à colecta e, conseqüentemente, conduzindo ao desagravamento dessa colecta. Daí que e no

caso de necessidade de recurso aos diversos elementos da interpretação - estão de há muito ultrapassados, invocados ou não, os brocardos *in claris non fit interpretatio* e *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* -, se esteja perante um caso de interpretação restritiva, não vedada mesmo em relação às normas excepcionais e não contrariada pela legislação fiscal portuguesa (artigos 11º da LGT e 10º do EBF) que procurou apenas aclarar o objecto polémico: proibição da analogia e admissão da interpretação extensiva. Com o resultado obtido respeita-se o pensamento legislativo, atende-se a um legislador razoável, pensamento que foi seguido sem contestação até há pouco tempo, sem que a legislação tivesse sofrido alteração. Aliás, seria revelador de grave incoerência remover-se algo com os objectivos assinalados nas tributações autónomas mediante consideração, no quantitativo implicado, de realidades ainda que visando mormente o desenvolvimento ou, no caso do PEC, atentas nomeadamente a sua origem (presunção de rendimento oculto) e finalidade (antievasão), com a consequência de o censurável ser branqueado, prejudicando-se ou eliminando-se a assepsia fiscal. O *ring fencing* é, portanto, aplicável às tributações autónomas. Deverá acrescentar-se não serem, assim, procedentes argumentos como a necessidade de prevalência do interesse que justifica o benefício, visto que a respectiva hierarquização prioritária só se colocará quando não seja contrastante com o intuito legal da preservação do bom agir como o legislador preceituou e não como o intérprete, substituindo inaceitavelmente este, considera aquele. Até porque, de outro modo, poderia chegar-se ao absurdo de o contribuinte não sujeito a tributações autónomas, isto é, tendo actuado de acordo com o desejado pela lei, vir a ser discriminado negativamente face àquele que caiu no âmbito das tributações autónomas, isto é, com agir não conforme com o pretendido pela lei. Bastaria terem ambos prejuízos fiscais e o segundo ter exercitado o direito a dedução à colecta. O primeiro nada poderia deduzir ao contrário do segundo. Onde estaria o legislador razoável? Aliás, é sabido que a concessão de quaisquer benefícios com base no lucro sofre efeitos não pretendidos na ausência deste. Daí que, para se atenuar o inconveniente, se estabeleça, como se estabeleceu, na legislação em causa(v.g., artigo 4º n.º. 4 do SIFIDE II), o reporte progressivo das despesas. Também é irrelevante o argumento que, se *lex generalis non derogat lex specialis*, a lei estabelecendo o benefício não poderia ser afectada pela que estabelece a não dedução e o argumento não é procedente visto qualquer benefício que dê origem à dedução estar compreendido na categoria geral

estabelecida no artigo 90º n.º 2 alínea c) do CIRC e, portanto, o respectivo tratamento é o tratamento dos benefícios em geral incluídos nesse preceito, sejam ou não incentivos, e que se deixou assinalado, como resultado da harmonização dos interesses envolvidos. Aliás, inicialmente as tributações autónomas não foram incluídas no CIRC, quando, depois, se poderia ter tido a ideia da respectiva dedutibilidade, nunca tal aconteceu(cfr, Lino Ribeiro, in nº 1.2. da presente declaração) e só posteriormente passou a ser objecto de controvérsia, não se tendo caído, pois, na uniformidade contrária. Embora a tributação autónoma seja ligada a final com o IRC calculado pelas regras gerais, determinando a importância total a cobrar, não é semelhante a este último que sujeita directamente rendimento, e, portanto, é imperioso nunca esquecer a natureza autónoma da tributação e bem revelada desde o seu início com a correspondente denominação. Não se afigura, pois, necessária qualquer lei interpretativa para se atingir o entendimento da não dedutibilidade do elencado no artigo 90º n.º 2 do CIRC à colecta das tributações autónomas.

1.2. No entanto, o legislador quis cortar cerce qualquer dúvida. Assim, depois de preceituar no artigo 133º da Lei nº 7-A /2016, de 30 de Dezembro, a nova redacção do artigo 88º n.º 21 do CIRC : “A liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos no artigo 89º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado”(realce meu) , o artigo 135º da mesma lei estabeleceu que “ A redacção dada pela presente lei (...) aos n.ºs (..) 21 do artigo 88º.(..) tem natureza interpretativa” . Essa disposição, ao estabelecer o carácter interpretativo da nova redacção do artigo 88º n.º 21, é totalmente clara em abranger todo o n.º. 21(alíás, a respectiva parte final é que resolve a controvérsia), não podendo, portanto, ser limitado o seu comando, salvo se não ocorrer o condicionalismo para tal exigido, o que não sucede. Tem de se acolher o carácter interpretativo porquanto “a solução do direito anterior” era “controvertida ou pelo menos incerta” e “a solução definida pela lei nova” situa-se “dentro dos quadros da controvérsia e” é “tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e à aplicação da lei. Se o julgador ou o intérprete. em face de textos antigos, não podiam sentir- se autorizados a adoptar a solução que a LN vem consagrar, então é decididamente inovadora”. (J. Baptista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p.247), parte final que decididamente não é aplicável ao

caso. E, sendo a lei interpretativa aplica-se a actos passados. Como escreve ainda Baptista Machado.” Ora a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo a consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas “e adiante :” Não é preciso que a lei venha consagrar uma das correntes jurisprudenciais anteriores ou uma forte corrente jurisprudencial anterior” (ob. cit., p. 246). Escreve ainda que “A fórmula do art. 13º:’ a lei interpretativa integra-se na lei interpretada’ sugere que” a aplicação da lei interpretativa a factos passados não é verdadeira retroactividade”. “E, na verdade, se porventura se pode dizer que as variações e mudanças da jurisprudência no que respeita à interpretação da regra de direito, pelo menos na medida em que esta regra nunca foi considerada certa, não têm efeito retroactivo, então também a lei interpretativa nos termos atrás definidos não será substancialmente retroactiva(...). Já vimos que a “retroactividade’ da lei interpretativa se justifica pelo facto de não violar expectativas fundadas (isto é pelo facto de não ser substancialmente retroactiva)” daí as excepções estabelecidas no art.13º (J Baptista Machado, ob. cit., p.247). Quanto à invocada proibição do artigo 103º nº 3 da CRP, afirmou Maria Lúcia do Amaral no seu voto no acórdão nº. 617/2012 do Tribunal Constitucional: “Não é possível, a meu ver, defender que o nº 3 do art.103º consagrou uma’ regra absoluta’ cujo sentido seja apreensível sem qualquer recurso, no plano hermenêutico ao princípio da protecção da confiança. Se se sustenta a plena autonomia de sentido do nº 3 do artigo 103º da CRP face a qualquer ponderação principial, como é que se passa logicamente da primeira proposição [regra absoluta do mencionado preceito] para a segunda [situações de retrospectividade ou de retroactividade imprópria não cabendo naquela regra]? Como é que se sabe que a Constituição só proíbe a retroactividade autêntica e não proíbe a inautêntica? E como é que se distingue uma da outra?”. Também Cardoso da Costa: “...entendendo que da proibição expressa da retroactividade em matéria fiscal, que consta do texto constitucional a partir da Revisão de 1997, não deve retirar-se a consequência da exclusão, em absoluto, e sem mais, de normas interpretativas nessa matéria, com a eficácia “retroactiva” que lhes estará em princípio associada, desde que tais normas consubstanciem uma verdadeira interpretação. Poderei de todo o modo, e em tese, concedendo uma análise casuística, admitir que em algum caso deva concluir-se por tal

exclusão, quando o princípio da confiança jurídica esteja posto intoleravelmente em causa. Não julgo, porém, que seja esse o caso dos autos [idêntico ao presente] ” (no processo de tribunal arbitral n.º 302/2016-T). Em processo do Tribunal Constitucional, escreve Almeida Ribeiro: “Na verdade, a ofensa ao princípio da confiança que a retroactividade sempre importa evitará censura constitucional apenas naquelas circunstâncias em que o peso crescente de princípios no sentido contrário o justificar. É neste quadro que se deverão distinguir, por exemplo, os casos em que a retroactividade fiscal é um expediente para corrigir atrasos na aprovação da legislação fiscal que se devem à incúria do legislador ou para contrariar a má execução orçamental pelas administrações públicas - casos que não merecem qualquer tolerância constitucional -, dos casos em que as normas fiscais retroactivas cumprem imperativo de equidade tributária, nomeadamente através do combate à fraude e evasão fiscal, de justiça social ou de interesse público - situações em que se justifica, pelo menos, abrir espaço para a graduação e ponderação das razões subjacentes à intervenção do legislador” (Acórdão n.º.171/2017).. E ainda Lino Ribeiro do mesmo Tribunal: “ Ora não me parece que o princípio constitucional da proibição da retroactividade tenha um carácter tão absoluto que impeça a existência de leis fiscais interpretativas” e acrescenta, depois da distinção dos tipos de retroactividade,: “No caso das normas fiscais interpretativas materiais - as que visam solucionar a incerteza de lei anterior, situando- se dentro dos quadros da controvérsia, com um conteúdo que o julgador ou intérprete a ela pudesse chegar, sem ultrapassar os limites típicos impostos à interpretação e aplicação da lei - não se pode dizer que a confiança dos contribuintes no sentido da norma interpretada gera expectativas legítimas da sua continuidade no ordenamento jurídico. Se a norma é controversa, a única expectativa que existe é que o legislador a solucione. Se ele o faz, optando por um dos entendimentos possíveis, que até já era seguido pela jurisprudência, não se pode dizer que há frustração intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva da confiança depositada na norma interpretada”, escrevendo depois e relativamente à lei disciplinadora do caso sub judice: “ O caso dos autos é paradigmático da inexistência de expectativas jurídicas ou de manutenção do regime legal pretensamente controverso”, referindo o não questionamento anterior da não dedutibilidade na colecta das tributações autónomas. “Apenas com a intervenção do tribunal arbitral é que surgiram - em 2014 e 2015 - decisões do CAAD, umas no sentido de

que o PEC e os benefícios fiscais podiam ser deduzidos à colecta das tributações autónomas e outras em sentido contrário. Ora, a expectativa na manutenção de uma das interpretações efectuadas pela jurisprudência arbitral não se pode confundir com as expectativas geradas pela própria lei. Se a norma era duvidosa e se foi criada uma controvérsia quanto à admissão applicativa da mesma, o expectável era que o legislador viesse resolver a incerteza num dos sentidos possíveis, provavelmente no sentido com a mesma sempre foi aplicada, que, como vimos, essa era a interpretação mais correta”, transcrevendo a final Baptista Machado acima transcrito, sobre as variações e mudanças jurisprudenciais (Processo n.º 267/2017). Segundo a jurisprudência constitucional, conforme o respectivo acórdão 18//2011: “ Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da ‘confiança’ é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados ‘expectativas’ de continuidade ; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do ‘comportamento’ estadual; por último é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa (neste sentido, o acórdão n.º 120/2009)”. Ora é patente que, no caso sub judice, face ao circunstancialismo, designadamente às divergências de opinião, não ocorrem os correspondentes requisitos necessários. Deste modo, como resulta do escrito, nada, no caso sub judice, colide com a possibilidade do denominado carácter retroactivo. Também o Supremo Tribunal Administrativo, referindo-se à mesma lei de 2016, embora relativamente a outra disposição legal, a cuja nova redacção foi atribuído também carácter interpretativo, decidiu: “ E esta norma interpretativa é aplicável imediatamente às situações anteriores uma vez que não aporta um conteúdo inovador(...), nos termos do disposto no artigo 13.º n.º1 do Código Civil “(o realce é do próprio texto), seguindo-se transcrição de Baptista Machado também acima feita (cfr., sem intuito de exaustão, o acórdão de 03.11.2016, no processo n.º 0976/16 com repetição mutatis mutandis nos acórdãos de 30.11.2016, no processo n.º 0822/16, de 18.01.2017, no processo n.º 0835/16, de 15.02.2017 , no processo n.º 0669/16, de 22.02.2017, no processo n.º 0821/16, de 08.03.2017, no processo n.º 013/ 17, e de 19.04..2017, no processo n.º 01362/16).

2. Divirjo igualmente no relativo ao reconhecimento da competência do Tribunal em matéria de reembolso do imposto - reembolso que, dado o escrito anteriormente, não deve ter lugar - atenta a respectiva limitação fixada pela lei (cfr. 3.1.do acórdão do tribunal arbitral no processo 244/2013-T).

06.11.2017

(Manuel Pires)