

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 473/2017-T**

**Tema: IRC – Competência Material do Tribunal Arbitral - revisão oficiosa - dedução de benefícios fiscais (SIFIDE) à colecta de Tributações Autónomas.**

## Decisão Arbitral <sup>1</sup>

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Dra. Cristina Aragão Seia (Vogal) e Dr. Henrique Nogueira Nunes (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, decidiram o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

**A...**, **SA.** (adiante designada por “A...” ou Requerente), pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., em Algés, veio, ao abrigo do artigo 2º n.º 1, alínea a) e dos artigos 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do acto tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativo ao período de tributação de 2011 – emitido com base na declaração de rendimentos (“Modelo 22”) apresentada em 23.05.2012 e identificada com o código n.º ...-... -..., com declaração

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

de substituição entregue em 28.05.2013, com o código nº ...-... -... - notificado em 17/06/2017.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 08.09.2017.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 24-10-2017, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 15.11.2017.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se por excepção e por impugnação.

Por se entender que os factos relevantes para a decisão têm suporte documental bastante e, tendo a Requerente prescindido da inquirição das testemunhas por si arroladas, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

Foi fixado o dia 15.05.2018 para a prolação da decisão final.

As partes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova produzida, reiterando e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação de IRC da Requerente, relativa ao exercício de 2011, no que respeita à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do benefício fiscal apurado no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial - SIFIDE – que originou imposto indevidamente pago no montante de € 96.158,38 - e respectiva anulação nesta parte, com todas as consequências legais; subsidiariamente, caso se entenda que o art. 90º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) não se aplica às tributações autónomas, pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade da liquidação da tributação autónoma, com as consequências legais, por ausência de base legal para a sua efectivação, nos termos do art. 8º, nº 2, al. a) da Lei Geral Tributária (LGT) e do art. 103º, nº 3 da Constituição da Republica Portuguesa (CRP), alegando, em síntese:

- a) A Requerente entregou no dia 23 de Maio de 2012 a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2011 (e, em 28 de Maio de 2013, foi apresentada declaração de rendimentos Modelo 22, de substituição, que em nada altera o que aqui se discute), tendo apurado um montante de tributações autónomas em IRC de € 96.158,38 (cfr. Docs 1 e 2 juntos com o pedido arbitral).
- b) Sucede que, intencional ou inadvertidamente, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC e respectiva articulação com a programação do sistema informático da AT impediram a dedução à colecta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração de rendimentos, do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) ainda por deduzir.
- c) O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2011 ascendia a € 5.651.708,02 conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE que aqui se juntam (Docs. nº 4 e nº 5, juntos com o pedido arbitral).

- d) A Requerente dispunha, assim, de créditos de IRC para abate à respectiva colecta em montante muito superior à colecta das tributações autónomas em IRC do exercício de 2011, colecta esta que ascendeu a € 96.158,38, sendo que esse abate (que o sistema informático da AT não permitiu nem permite) se deve fazer seguindo-se a ordem de dedução prevista na lei.
- e) Inconformada, apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC em causa que a AT indeferiu por entender que não se encontravam preenchidos os requisitos para a admissibilidade da revisão dos actos tributários previstos no art. 78º da LGT.
- f) Ora, tendo em conta a esmagadora jurisprudência arbitral que hoje qualifica as tributações autónomas como IRC e que invoca, a Requerente nada vê na lei que afaste o abate destes créditos de IRC por SIFIDE, também à parte da colecta de IRC produzida pelas tributações autónomas.
- g) Considerando que a negação da dedução do SIFIDE à colecta em IRC das tributações autónomas viola a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC (anteriormente a 2014 e até 2010, alínea b), e anteriormente a 2010 artigo 83.º do mesmo Código).
- h) Não tendo a AT fundamento legal para a posição que defende, antes traduzindo esta, ao assentar no alegado carácter interpretativo (que a Requerente contesta) do art. 88º, nº 21 do Código do IRC, na redacção introduzida pelo art. 133º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, uma violação clara da proibição da retroactividade em matéria fiscal, como resulta do art. 103º, nº 3 da CRP, da jurisprudência do TC e da doutrina, nesta matéria.
- i) Se se entender que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às Tributações Autónomas, inexistente base legal para a sua efectivação.
- j) Razão pela qual pretende a Requerente a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão de acto tributário acima identificado e a anulação parcial do acto de autoliquidação em IRC, relativo ao exercício de 2011, nos termos legais e, consequentemente, o reembolso do imposto por si pago em excesso no montante global de € 96.158,38.

k) A Requerente pretende ainda juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

Por seu turno, a Requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) O Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, uma vez que este foi formulado na sequencia de indeferimento de pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577º, al. a) do Código de Processo Civil, *ex vi* art. 29º, n.º 1, al. a) e e) do RJAT.
- b) As tributações autónomas, pese embora se trate de uma colecta em IRC, distinguem-se por incidir não sobre os lucros mas sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações.
- c) A integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspectos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes.
- d) E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.
- e) Donde, resulta que o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efectuadas à parte do colecta do IRC com a qual exista uma correspondência directa, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime- regra do imposto.

- f) Permitir a admissibilidade de dedução de benefícios fiscais à colecta das tributações autónomas – à semelhança daquilo que a lei permite à colecta do IRC – como pretende a Requerente, amputa inexoravelmente as tributações autónomas naquilo que foram os princípios e fins em que assentou a sua criação pelo legislador.
- g) Enquanto instrumento fiscal anti-abusivo, as tributações autónomas esvaziar-se-iam de qualquer conteúdo prático-tributário na eventualidade de se acolher a tese defendida pela Requerente.
- h) Sempre se terá que chamar à colação o teor do n.º 21 do art. 88.º do CIRC, onde 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»*.
- i) A modalidade técnica de crédito de imposto adoptada para o SIFIDE e para outros incentivos ao investimento modela o montante do benefício a conceder em função de duas variáveis, por um lado, o montante do investimento (despesas relevantes) e, por outro, a rendibilidade da empresa, o que possibilita premiar as empresas lucrativas.
- j) Do exposto resulta que os objectivos e a filosofia que estão subjacentes aos benefícios fiscais ao investimento e, em concreto, ao SIFIDE, são adulterados ao admitir que o crédito de imposto seja exercido por dedução às colectas das tributações autónomas.
- k) Pelo que, os actos tributários impugnados pela ora Requerente não merecem censura, devendo os mesmos permanecer válidos na ordem jurídica, improcedendo, assim, por falta de fundamento, o pedido arbitral.

\*\*\*

## 2. SANEAMENTO

2.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

2.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

2.3. Quanto à questão da competência do Tribunal Arbitral para proceder à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, foi suscitada pela Requerida a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011.

2.3.1. Segundo a AT, *“O pedido de pronúncia arbitral sub judice vem formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 2011, formulados, em 20.06.2016, ou seja, em circunstâncias de tempo em que se mostrava já decorrido o prazo de reclamação graciosa a que alude o artigo 131º do CPPT)”* (4º da Resposta). *“Ora, atento o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º e 2.º, alínea a), ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, verifica-se a excepção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido supra, circunstância que impõe se determine a absolvição da Entidade Demandada da Instância [cf. artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT].”* (5º da Resposta). A AT sustenta, em suma, que o art. 2.º, al. a) da portaria 112-A/2011, de 22/3, mediante a qual ficou vinculada à jurisdição arbitral, exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de

recurso à via administrativa, nos termos previstos nos art. 131.º a 133.º do CPPT. Entendimento que, para a AT, além do elemento literal, se impõe sob pena de “*violação dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT*” (65.º Resposta). “*Efetivamente, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, na qual vigora o princípio da irrevogabilidade das decisões, pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adotar o comportamento potencialmente adequado a procurar efetiva-la*” (56.º Resposta).

A Requerente exerceu o contraditório que lhe foi concedido quanto à exceção, defendendo que “*não obstante o teor literal do artigo 131.º do CPPT, o acto de autoliquidação também pode ser discutido em sede de processo judicial tributário quando tenha sido precedido de pedido de revisão oficiosa (por oposição a reclamação graciosa), que é um outro procedimento administrativo, previsto noutra diploma (a LGT), que permite igualmente satisfazer a condição da apreciação prévia da pretensão pela AT.*” (nº 41 da Resposta à exceção).

Cumpre decidir:

2.3.2. Iremos seguir, no que a esta matéria se refere, o acórdão proferido a 15.11.2016 no Proc. 143/2016-T, que decidiu questão semelhante e que passamos a transcrever:

“(…). A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, balizada pelas matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do decreto-lei n.º 10/2011, de 20/1 (RJAT). Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi vinculada àquela jurisdição pela portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, já que o art. 4.º do RJAT estabelece que “*a vinculação*



*da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.*

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

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

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

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

orientações genéricas emitidas pela administração tributária (cfr. n.º 1 e n.º 3 do art. 131.º CPPT)<sup>2</sup>.

“O sentido útil da portaria, face ao estabelecido no RJAT, a vontade do legislador, foi o de assegurar que o contribuinte não recorre ao Tribunal “(...) antes de qualquer tomada de posição da administração sobre a situação gerada com o ato do contribuinte (...) pois não é detetável, ainda, qualquer litígio”<sup>3/4</sup>. Assim se percebe que sejam excluídos da exigência de reclamação os casos previstos no art. 131.º n.º 3 CPPT, visto que nesses a AT já se pronunciou, *a priori*, através de “orientações genéricas”.

Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, no caso *sub judice*, o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional.

“Logo, por “coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa<sup>5</sup> (...) não pode haver

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

<sup>3</sup> Cfr. Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*. Vol. II, Áreas Ed., p.407.

<sup>4</sup> Adicionalmente, como se refere no Ac. 617/2015 CAAD já citado, “além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária”.

<sup>5</sup> Cfr. Ac. STA de 12/6/2006 (proc. 0402/06, relator: Jorge de Sousa).

*qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa”<sup>6</sup>.*

“(…) Face ao exposto, conclui-se<sup>7</sup> que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o art. 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a interpretação a que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide quaisquer princípios constitucionais (…).”

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

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

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

É, assim, manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do acto tributário à reclamação graciosa sobre actos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta. Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(…) o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas

---

<sup>6</sup> Cfr. Ac. 617/2015 CAAD, de 22/2/2016.

sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)...”

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

É, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.

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

Pelos fundamentos expostos improcede o argumento da AT no sentido da inconstitucionalidade do art. 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 na interpretação sufragada por este tribunal. Neste sentido, ver entre outras, a Decisão Arbitral proferida nos processos n.ºs 577/2016-T e 668/2016-T.

Improcede, assim, esta excepção de incompetência.

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

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

---

<sup>7</sup> Cfr. no mesmo sentido Ac. 117/2013, 244/2013, 299/2013, 613/2014, 56/2015, 203/2015 e 617/2015, todos do CAAD.

\*\*\*

### **3. MÉRITO**

#### **3. 1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **3.1.1. Factos provados**

Julgam-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente entregou no dia 23 de Maio de 2012 a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2011, tendo apurado um montante de tributações autónomas em IRC de € 96.158,38 (cfr. Doc. 1 junto com o pedido arbitral).
- b) A Requerente apresentou, posteriormente, em 28 de Maio de 2013 declaração de rendimentos Modelo 22, de substituição, que em nada altera o que aqui se discute (cfr. Doc. 2 junto com o pedido arbitral).
- c) A declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC e respectiva articulação com a programação do sistema informático da AT impediram a dedução à colecta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração de rendimentos, do SIFIDE ainda por deduzir.
- d) O montante de SIFIDE, atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2011 ascendia a € 5.651.708,02 conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE (Docs. n.º 4 e n.º 5, juntos com o pedido arbitral).
- e) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC em causa, que a AT indeferiu por entender que não se encontravam preenchidos os requisitos para a admissibilidade da revisão dos actos tributários previstos no art. 78º da LGT (Doc. n.º 3 junto com o pedido arbitral).
- f) A Requerente foi notificada desse indeferimento a 23 de Junho de 2017 (Doc. n.º 3 junto com o pedido arbitral).

### **3.1.2. Factos não provados**

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

### **3.1.3. Motivação quanto à matéria de facto**

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo anexado pela Requerida.

## **3.2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **3.2.1. Questão principal**

A questão central a decidir nos autos (tal como é colocada pela Requerente no pedido apresentado), está em saber se a autoliquidação de IRC (incluindo a das tributações autónomas), relativa ao exercício de 2011, objecto de impugnação padece do vício material de violação de lei, porquanto, segundo entende a Requerente, deve ser permitida a dedução do SIFIDE à parte da colecta de IRC correspondente às tributações autónomas.

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

A resposta ao problema colocado pressupõe, desde logo, que se analise a evolução da figura das tributações autónomas com vista a averiguar se o seu regime jurídico (compreendendo natureza e razão de ser) é compaginável com a pretensão da Requerente ou, se pelo contrário, assiste razão na posição defendida pela Requerida.

Vejamos.

### 3.2.1.1. Da natureza das tributações autónomas na jurisprudência e na doutrina nacional

Iremos seguir, no que a esta matéria se refere, o acórdão proferido a 07.07.2017 no Proc. 668/2016-T, que decidiu questão semelhante e que passamos a transcrever:

“Conforme posição adotada na Decisão Arbitral n.º 722/2015-T, de 28 de Junho de 2016 (reiterada, entre outros, na Decisão Arbitral n.º 443/2016-T), acórdão cujo coletivo foi presidido pelo aqui também Árbitro Presidente (e para cujo teor da decisão desde já aqui remetemos), as tributações autónomas tributam a despesa e não o rendimento, posição que é assumida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Vítor Gomes (voto de vencido apostado no Acórdão n.º 204/2010 do Tribunal Constitucional), nos termos do qual afirma, referindo-se às tributações autónomas, que *“embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula (....)”*.

*“Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma (...) e isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta”*.<sup>8</sup>

E acrescenta que *“deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC”* (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) *“que sob a designação de tributações autónomas se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do (então) art.º 81.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas*

<sup>8</sup> No mesmo sentido vide também voto vencido do mesmo Árbitro Presidente, apostado na Decisão Arbitral n.º 5/2106-T, de 27 de Julho de 2016 (e para cujo teor da decisão desde já aqui também remetemos).

*autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do [então] art.º 81.º) e que não são consideradas como custo no cálculo do rendimento tributável em IRC. Refira-se contudo que já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no (então) art. 81.º n.º 3 do CIRC e ajudas de custo estão afectas á actividade empresarial e indispensáveis pelo que são fiscalmente aceites nalguns casos ainda que dentro de certos limites”.*<sup>9</sup>

No que diz respeito à posição que era assumida pelo Tribunal Constitucional, cite-se o Acórdão n.º 18/11, nos termos do qual se refere que “existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos e (...) isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas” (sublinhado nosso).

*“Este argumento do Tribunal Constitucional (...) interessa-nos apenas salientar que o Tribunal reconhece que este regime constitui uma limitação à tributação do rendimento real (a qual é garantida pelo art.º 104.º n.º 2 da CRP”.*

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11 (acima referido), aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11 (acima também citado), no sentido de entender que “contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação. Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por

<sup>9</sup> Vide processo n.º 830/11, de 21-03-2012 (2ª secção).



*verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo” (sublinhado nosso).*

Ora, ainda segundo este Acórdão do Tribunal Constitucional “esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa” (sublinhado nosso).<sup>10</sup>

No que diz respeito à doutrina, constatamos que, no essencial, o conceito e a natureza das tributações autónomas não se afasta substancialmente do entendimento da jurisprudência produzida pelo Tribunal Constitucional (acima sumariamente enunciada).

Na verdade, como refere RUI MORAIS, “*está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas com constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento*”.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Neste sentido, vide Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho (Relator Conselheiro João Cura Mariano), jurisprudência reiterada pelo Acórdão do Plenário, no Acórdão n.º 617/2012 (processo n.º 150/12, de 31 de Janeiro de 2013) e no Acórdão n.º 197/2016 (processo n.º 465/2015, de 23 de Maio de 2016).

<sup>11</sup> Vide RUI DUARTE MORAIS, in “Apontamentos ao IRC”, Almedina, 2009, pp. 202-203.

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que *“não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não despesa por elas efectuadas -, mas da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente”*.<sup>12</sup>

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

Adicionalmente, refira-se que é também aceite pela generalidade da doutrina e jurisprudência que as tributações autónomas visam prevenir práticas abusivas de remuneração de trabalhadores, gerentes e sócios/accionistas da sociedade.

Com efeito, e como refere SALDANHA SANCHES, *“neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal.”*<sup>13</sup>

Nestes termos, *“trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam (...)”*.<sup>14</sup>

“É pacífico que as tributações autónomas radicam, como se aflorou, na necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objeto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são

---

<sup>12</sup> Também CASALTA NABAIS considera que se *“trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento”* (in *“Direito Fiscal, 6.ª Ed., p. 614*) e, no mesmo sentido, ANA PAULA DOURADO (in *“Direito Fiscal, Lições”*, 2015, p. 237).

<sup>13</sup> Vide SALDANHA SANCHES, in *“Manual de Direito Fiscal”*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406.

suscetíveis de configurar, formalmente, um gasto de uma pessoa colectiva, mas que, substancialmente, representam ou podem configurar abusos em ordem a minimizar a medida real do imposto.

“Ciente desta dificuldade de, muitas vezes, se efetuar uma separação rigorosa destas duas realidades, foi sucessivamente “enxertado”, conforme supra descrito, no regime de tributação do lucro real e efectivo estabelecido no Código do IRC, como padrão geral, um regime autónomo de tributação de certos gastos, no todo ou em parte indesejados e indesejáveis que contaminam os termos do dever de imposto, que assim, surge configurado abaixo da real capacidade contributiva da entidade que a releva como tal.

“Nestes termos, pode afirmar-se que as tributações autónomas surgem integradas no regime do IRC, são apuradas e devidas no âmbito da relação jurídica de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e é, neste quadro, que se efetua o seu apuramento.

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

“Com efeito, para que fossem assim consideradas teriam, desde logo, que tributar o rendimento e isso, como vimos, não é o que sucede, em momento algum. Na verdade, embora exista uma instrumentalidade evidente entre o IRC e o modelo de tributação da renda em Portugal e as tributações autónomas (facto de resto bem evidenciado na jurisprudência dos Tribunais Superiores e, em especial, do Tribunal Constitucional), prevalece o entendimento de que as tributações autónomas tributam despesas.

“De facto, as tributações autónomas são um instrumento que (afastando-se e introduzindo alguma medida de entorse num sistema que declara tributar rendimentos reais e efetivos), afinal também tributa gastos, dedutíveis ou não em IRC, sem que com isso sejam violados os preceitos constitucionais já que a norma aplicável (art.º 104.º, n.º 2 da CRP) declara imperativa a tributação das empresas “fundamentalmente” sobre o seu rendimento real, sem prejuízo quer das situações de tributação segundo os lucros ou o rendimento real (quando seja apurado por métodos indiretos), quer das situações de tributação de gastos objeto de tributação autónoma (por expressa opção de lei), do estabelecimento de soluções técnicas (como é o caso do pagamento especial por conta) e das regras específicas visando a sua devolução.

---

<sup>14</sup> Vide CASALTA NABAIS, *Idem*, p. 614.

“Neste âmbito, vale a pena ainda recordar que, nem os sistemas fiscais, nem os modelos de imposição concreta correspondem a modelos puros, isentos de elementos de extraneidade ao próprio sistema fundacional, de valores, ou ao próprio regime geral de um qualquer imposto abstratamente considerado. Com efeito, todos os impostos possuem características ou soluções que, quando vistas isoladamente, podem representar objetivamente uma descaraterização do modelo tal como na pureza dos conceitos foi concebido, mas que, quando articuladas com o modelo, se verifica que concorrem para a sua efetividade, e lhe conferem ou reforçam a sua coerência.

“Essas soluções, mais pragmáticas ou específicas, não ferem tais ditames valorativos essenciais, sejam eles de proteção da receita ou de densificação dos ideais valorativos gerais (da ordem tributária) ou específicos do imposto (como é o caso da necessidade de evitamento de abusos) desde que, eles mesmos, não sejam de tal modo relevantes que abjurem o modelo de tributação-regra ou falseiem estruturalmente os valores em que radica.

“No caso em análise, embora a opção da lei fundamental e da lei ordinária, por consequência, haja sido claramente no sentido de tributar o rendimento das pessoas colectivas e, nas formas possíveis de apuramento deste, se haja escolhido a tributação do rendimento real e efetivo como manifestação do mais elevado padrão de justiça fiscal, a verdade é que o sistema sempre conheceu desvios mais ou menos relevantes, seja porque certos gastos não são considerados como tal pela lei fiscal (embora objetivamente possam ser imputáveis a uma actividade comercial), seja porque a lei fiscal, reconhecendo essa essencialidade, teme a ocorrência de abusos (como é o caso das tributações autónomas, genericamente falando).

“Em parte, este afastamento da pureza dos conceitos é uma consequência inevitável da complexidade das relações da vida, seja porque modelos de imposição fiscal puros são mais onerosos de implementar e gerir já que requerem informação relevante muito mais apurada, seja porque no campo dos impostos, como noutros campos da vida, há que temperar o ideal de justiça consagrado com soluções de razoabilidade normativa na qualificação dos factos relevantes e técnica nas soluções e exigências a estabelecer., com o objectivo de evitar que os modelos tributários sejam excessivamente complexos e onerosos

deixando de atingir realidades e práticas que mitiguem a carga tributária ou concorram para uma má distribuição da mesma.

“Ora, deste balanceamento dos valores que suportam o dever de estabelecer / suportar imposto com as realidades da vida pode resultar a necessidade de estabelecer limites (fiscais ou outros) ao comportamento dos sujeitos passivos, com o objectivo de manter dentro de padrões gerais de equilíbrio, as soluções legais do sistema.

“Por outro lado, importa ter presente (porque isso releva para efeitos da decisão a tomar) que as tributações autónomas configuram normas anti-abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes (face ao dever de imposto) pelos quais, tradicionalmente, conseguiam alcançar uma medida de imposto inferior ao que o evidenciava a sua capacidade contributiva efetivamente revelada mas que, mercê, desses comportamentos abusivos era passível de ser mitigada ou eliminada, com evidente violação ou postergação do princípio da justiça, de justa repartição da carga fiscal por quem revela capacidade contributiva.

“Consequentemente, faz sentido admitir que se façam deduções gerais à colecta do imposto, que são permitidas por lei para dar sentido efectivo ao princípio da tributação do rendimento real e efectivo. Contudo, no que diz respeito à colecta devida por tributações autónomas, essa dedução geral deixa de fazer sentido porque, não tributando os lucros, mas despesas, não se coloca, quanto a elas, a questão da justiça na repartição do encargo geral do imposto, pelo que seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti-abusivo que as impregna; o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.

“Ora, as tributações autónomas, como parece claro, não têm uma finalidade marcadamente reditícia, isto é, não visam, primacialmente, a obtenção de (mais) receita fiscal, embora este possa não ser um aspeto despiciendo, verificável.

“Com efeito, elas visam dissuadir comportamentos, práticas ou opções das empresas radicadas em razões essencialmente de natureza de poupança fiscal, reditícia e, por outro lado, preservam os equilíbrios próprios do regime de tributação das pessoas colectivas, evitando distorções não apenas ao nível dos resultados tributáveis, como ondas de comportamentos desviantes, afetadores da expectativa jurídica da receita, em cada ano económico.

“E, através destas cláusulas gerais anti abuso, forçam a manutenção de uma correlação saudável entre os volumes de negócios, os lucros tributáveis e o imposto devido a final pelas entidades sujeitas a IRC, em linha com os níveis médios de carga fiscal efectiva que recai sobre os diferentes grupos de contribuintes, dentro do sistema fiscal português e, até, comparativamente com a dos estados membros da OCDE ou fora dela.

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

“Nestes termos, a adopção de regimes legais que limitem os efeitos nefastos que resultem de comportamentos afetadores da equilibrada repartição da carga fiscal sobre os diferentes grupos de contribuintes não constitui apenas uma opção do legislador mas, é antes, uma obrigação estrita, em resultado na obrigatoriedade de gizar e fazer funcionar o sistema como um todo de forma equilibrada.

“Com efeito, as tributações autónomas introduzem mecanismos de tributação que, naturalmente, desagradarão aos seus destinatários, mas impedem ou limitam os efeitos nefastos de práticas abusivas que prejudicariam outros e são, por isso, necessárias à preservação dos equilíbrios do sistema.

“Ora, as empresas, tal como as pessoas singulares, também estão sujeitas e com a mesma intensidade ao dever geral de pagar impostos e, nesta medida, a lei fiscal não pode deixar de consagrar mecanismos que limitem procedimentos desviantes porquanto cada um deve suportar imposto segundo pode, isto é, segundo são as suas capacidades contributivas reveladas.

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

“Na verdade, ela é, antes, uma manifestação concreta da modernidade e da maturidade de um sistema fiscal que exige dos seus destinatários/beneficiários uma

madureza da mesma estatura pois representa também uma nova forma de responsabilização ética e social perante o fenómeno do imposto.<sup>15</sup>

“Como referiu, oportunamente, SALDANHA SANCHES (citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28), as tributações autónomas constituem uma forma de obstar a actuações abusivas: “(...) que o normal funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis. Este carácter anti abuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza “anti sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita. Elas terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade parcial das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)”<sup>16</sup>

“Todas estas considerações convocam o que nos parece ser a verdadeira *sententia legis*, posto que a descoberta do verdadeiro sentido da lei constitui um imperativo, pois que importa assegurar que a actividade do intérprete atinja um sentido interpretativo pelo qual a lei exteriorize o seu sentido mais benéfico, mais profícuo e mais salutar, no dizer de FRANCESCO FERRARA.<sup>17</sup>

“Por outro lado, o sentido lógico da interpretação não nos conduz senão no sentido de que as tributações autónomas assentam numa lógica segundo a qual a lei pretende evitar ou desincentivar tais pessoas colectivas de relevar (abusivamente) como gastos valores relativos a bónus ou remunerações variáveis. Assim, é a relevação como gasto para efeitos de IRC, na sua inteireza, que se pretende desincentivar.

<sup>15</sup> A propósito das questões sobre os limites da moral face ao imposto vejam-se SUSANNE LANDREY, STEF VAN WEEGHEL e FRANK EMMERINK). No que diz respeito à interligação profunda e indiscutível entre o direito e a moral, vide JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 9.ª Reimp. pp. 50 e segs.

<sup>16</sup> A Decisão Arbitral do CAAD nº 210/13-T refere que as “despesas (...) partilham entre si um risco de não empresarialidade, isto é, um risco de não serem realizadas com fins empresariais, mas sim extra-empresariais ou privados”.

<sup>17</sup> In “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, Arménio Amado, editores, 1978, p. 137 e segs.

“Fazendo apelo à *ratio legis* fica claro que as tributações autónomas são cobradas no âmbito do processo de liquidação do IRC de acordo com uma raiz e uma dogmática próprias que levam a que a colecta total do imposto não seja uma realidade unitária mas composta.<sup>18</sup>

Assim, é nela possível descortinar a colecta de imposto propriamente dita, resultante da mecânica geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas colectivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (art.º 103.º, n.º 1 da CRP). Tudo no respeito e em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e do dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada. E a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º do Código do IRC e nos termos e modos ali referenciados.

“A esta colecta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a colecta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma raiz, um sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adopção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do código, que configura uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta.

“Neste caso, por se tratar de cumprir finalidades que extravasam os fins puramente reditícios do imposto, para se situar no campo dos comportamentos que a lei considera abusivos e/ou não desejados, parece claro que não faz sentido que se lhe efetuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.”

Aqui chegados, estamos em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do “SIFIDE” à parte da coleta de IRC de 2011, na parte relativa às tributações autónomas.

---

<sup>18</sup> Vide MANUEL DE ANDRADE, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*.



### **3.2.1.2. Da eventual dedutibilidade do “SIFIDE” à coleta das tributações autónomas**

“(…) Concluimos supra, seguindo a jurisprudência mencionada, que a coleta das tributações autónomas tem uma raiz diferente, que não pode, sob pena de subversão da ordem de valores, permitir a dedução de benefícios fiscais, sob pena de descaraterização dos princípios que especificamente se pretendem prosseguir.

Com efeito, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se, o que sucederia se fosse possível deduzir à coleta das tributações autónomas, incentivos fiscais, como a Requerente pretende, porquanto essa possibilidade resultaria num duplo efeito estranho, ou seja, de um lado poderia, no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e, de outro, propiciaria a dedução de certo benefício fiscal (no caso em concreto, está em causa o “SIFIDE”, pelo cumprimento dos objetivos ou adoção das condutas fixadas na norma consagradora do direito ao benefício fiscal) a imposto que tem uma função especificamente anti abuso, de mitigação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.

Da conjugação destas possibilidades resultaria um resultado contraditório, ilegal e antiético, justamente porque a mesma lei fiscal permitiria, no quadro do mesmo sistema fiscal, desonerar o contribuinte do encargo do pagamento de um imposto que é justamente devido pela adoção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art.º 88.º do Código do IRC).

Acresce que, tal como consignado no voto de vencido, junto à Decisão Arbitral n.º 5/2016-T, (...) referindo-se aos regimes do SIFIDE e RFAI, também não subsiste “qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de os regimes do SIFIDE e do RFAI estabelecerem que os mesmos são concretizados em deduções à colecta do IRC. Ao fazer essa referência expressa está o legislador a reportar-se à colecta de IRC propriamente dita para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas, precisamente porque não entram no apuramento nem do lucro tributável, nem da matéria colectável, e, como consequência, não concorrem para a colecta do IRC, nem mesmo do IRC liquidado ou do IRC a pagar/recuperar (cfr.

CASALTA NABAIS, *Idem* p. 541). O resultado das tributações autónomas repete-se, apurado de forma autónoma, não concorre para a colecta do IRC, pelo contrário, há-de acrescer ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do valor a pagar ou a recuperar, o que consubstancia um resultado bem diferente.”

Em suma, ponderáveis razões, derivadas das finalidades que se pretenderam alcançar legislativamente com a criação do SIFIDE, justificam uma interpretação restritiva dos preceitos em causa do CIRC, sendo que a interpretação restritiva é admissível quando haja precisamente *“razões ponderosas para concluir que o alcance do texto legal atraiçoa o pensamento legislativo ou é necessário otimizar a harmonização de interesses conflituantes que duas normas visam tutelar”* (cfr., entre outros, o Acórdão Arbitral n.º 673/2015-T).

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

Também neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-o, uma solução que os tribunais, com recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este colectivo, no caso dos autos.

Atento o acima exposto, conclui-se, desta forma, pela ilegalidade da dedutibilidade do SIFIDE à colecta das tributações autónomas, sem necessidade de se lançar mão do carácter interpretativo dado pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (OE para 2016), ao artigo 21.º do artigo 88.º do Código do IRC, nos termos do qual *“a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”*

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

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerente, pelos fundamentos acima invocados, no que respeita à possibilidade de dedução do benefício fiscal relativo ao “SIFIDE” à colecta das tributações autónomas relativas ao exercício de IRC de 2011.

Termos em que, improcedem os pedidos da Requerente (principal e subsidiário), sendo de manter o indeferimento da revisão oficiosa ora impugnada.

### **3.2.2. Dos outros pedidos**

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão do acto tributário bem como da anulação parcial do acto de autoliquidação impugnada respeitante ao exercício de IRC de 2011, ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de devolução das quantias pagas e dos respectivos juros.

\*\*\*

## **4. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida, decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem como da ilegalidade da autoliquidação de IRC da Requerente, no que respeita à dedução do crédito de SIFIDE à colecta das tributações autónomas relativas ao exercício de 2011, objecto de impugnação, absolvendo-se a Requerida destes pedidos;
- c) Manter a decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário de autoliquidação objecto de impugnação;

- d) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC em apreciação nos autos e pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2011 acrescido de juros indemnizatórios, absolvendo-se a Requerida do respetivo pedido e, em consequência,
- e) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*

### **5. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 96.158,38.

\*\*\*

### **6. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Abril de 2018

Os árbitros,

Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente)

Cristina Aragão Seia

Henrique Nogueira Nunes