

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 448/2017-T**

**Tema: IRC - Dedução à colecta e reporte (artigos 92.º, n.º 1, do CIRC e 3.º, n.º 3, do RFAI).**

Os árbitros Fernanda Maçãs (presidente), Hélder Faustino (vogal) e Miguel Patrício (vogal) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o tribunal arbitral, acordam na seguinte

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

1. No dia 26-07-2017, a sociedade A...– SGPS, S.A., pessoa colectiva n.º..., doravante apenas designado por Requerente, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto: *i*) a declaração de ilegalidade e anulação do acto de autoliquidação de IRC de 2013, na parte em que não se revelou a totalidade do benefício do Regime Especial de Apoio ao Investimento – RFAI de 2009 dedutível, no montante total de € 136.700,99 e *ii*) as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico que o mantiveram, com a consequente anulação e reembolso das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 31-07-2017.

2.1. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os ora signatários e notificou as partes dessa designação em 13-09-2017.

2.2. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo ficou constituído em 28-09-2017, tendo-se seguido os pertinentes trâmites legais.

3. A Requerente sustentou o pedido argumentando, em síntese, que:

- a) A questão fundamental em apreciação prende-se com saber se é à Requerente possível relevar em 2013 o valor do benefício fiscal decorrente do RFAI do ano 2009 na parte não deduzida naquele ano e nos exercícios seguintes e, mais concretamente, se a tal obsta a circunstância de ter sido aplicado, em 2011, o artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRC.
- b) Com efeito, a possibilidade de "reportar" para os exercícios seguintes a dedução à colecta de IRC vertente do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI constitui uma relevante garantia para os particulares, visando assegurar a efectividade daquele benefício fiscal e corresponde à jurisprudência arbitral nesta matéria (*vide* processos n.º 693/2014-T; n.º 369/2015-T; n.º 370/2015-T e n.º 285/2016-T).
- c) De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI, verificando-se em 2009 uma situação de insuficiência de colecta, expressamente reconhecida pela AT, o valor remanescente pode ser deduzido nos quatro exercícios seguintes e, por isso, no exercício de 2013, sem necessidade de quaisquer outras considerações, designadamente quanto a saber a razão pela qual o mesmo benefício não pode ser na sua totalidade aproveitado no ano de 2011.
- d) Ainda que assim não se entendesse e que se considerasse fundamental apurar a razão pela qual em 2011 a Requerente não pode deduzir a globalidade do benefício

- do RFAI de 2009 na parte não utilizada anteriormente, sempre teria que se concluir que, igualmente nesse ano, ocorreu uma situação de insuficiência de colecta.
- e) O artigo 92.º do Código do IRC, mesmo na sua redacção de 2011, não estabelece qualquer limite à possibilidade de reportar para anos posteriores o valor do benefício que não seja deduzido no respectivo ano pela aplicação do limite daquele artigo.
  - f) Ademais, a intenção do legislador com a introdução da norma constante do artigo 92.º no Código do IRC terá sido apenas a de limitar o aproveitamento de benefícios fiscais num determinado período de tributação, impondo uma taxa efectiva de tributação em cada ano, e não o de prejudicar o seu reporte para períodos de tributação futuros.
  - g) Ou seja, o reporte para anos posteriores dos benefícios não deduzidos num determinado ano não põe em causa a exigência de taxa efectiva de tributação e, por isso, de colecta mínima de IRC.
  - h) Por outro lado, entender que o artigo 92.º do Código do IRC impediria o reporte do benefício do RFAI para exercícios seguintes seria sustentar que o legislador pretendeu esvaziar o RFAI de grande parte do seu interesse e finalidade – a promoção do investimento empresarial e a criação de emprego –, criando-se uma situação de inaceitável contradição entre o disposto no RFAI (que limita a dedução a 25% da colecta e permite a utilização do remanescente da dedução fixada nos exercícios seguintes) e o constante no artigo 92.º do Código do IRC (que limita a dedução a 10% e não permitiria aquele reporte).
  - i) Contradição essa que não pode ter sido pretendida pelo legislador, não se compreendendo que a Lei do Orçamento do Estado para 2011, que prorrogou o RFAI até 31 de Dezembro de 2011 tivesse alterado uma norma que, se interpretada de uma forma cega, esvaziaria o RFAI de grande parte do seu interesse económico e fiscal.
  - j) Ainda que não se pudesse concluir imediatamente da letra da lei a possibilidade de reporte do benefício fiscal do RFAI nos termos sustentados, por ser manifesto que a intenção legislativa subjacente ao n.º 3 do artigo 3.º do RFAI é permitir ao sujeito passivo utilizar o benefício fiscal a que tem direito em anos subsequentes, até ao

limite de quatro, quando não puder utilizá-lo em anos anteriores – sem recurso a qualquer analogia, mas antes com base em interpretação extensiva – dever-se-ia concluir que decorre da aplicação do artigo 92.º do Código do IRC uma situação de insuficiência de colecta.

- k) De outra perspectiva, a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o artigo 92.º do Código do IRC permitiria restringir a aplicação do RFAI envolve uma inadmissível interpretação restritiva deste regime fiscal, a qual não é permitida.
- l) Em conclusão, a norma do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, interpretada no sentido de impedir o reporte do benefício fiscal do RFAI para exercícios posteriores no caso de ter sido pela aplicação do limite do artigo 92.º do Código do IRC que o sujeito passivo não pode integralmente deduzir o benefício apurado em algum dos relevantes anos – negando-se a verificação de uma situação de insuficiência de colecta, tal como prevista no artigo 3.º, n.º 3, do RFAI –, mostra-se inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade, vertente do artigo 2.º e n.º 2 do artigo 266.º da CRP como princípio orientador e limitador da actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira juntou o processo instrutor e apresentou resposta argumentando, entre o mais, que:

- a) A integração das tributações autónomas no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, em apuramentos separados das respetivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes. E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do artigo 87.º do Código do IRC 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 artigo 88.º do Código do IRC.
- b) Ou seja, não há uma liquidação única de IRC, mas antes dois apuramentos; isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do

artigo 90.º do Código do IRC, 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 Código do IRC, às respetivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.

- c) Por outro lado, é de estranhar o raciocínio redutor em que assentam as decisões arbitrais que se tem pronunciado no sentido de que os benefícios fiscais ao investimento podem ser deduzidos à colecta das tributações autónomas, na medida em que fazem por ignorar que tais benefícios, como o RFAI, são instrumentos de incentivos do Estado orientados para as empresas com o objectivo extrafiscal de, através da investigação e da inovação, criar conhecimento e novos processos de produção que possibilite melhorar a posição competitiva nos mercados, criar valor e gerar lucros, não se destinando a “premiar” as empresas que maximizam a realização das despesas que integram os factos sujeitos às taxas de tributação autónoma.
- d) Seguindo a doutrina da Decisão Arbitral n.º 722/2015-T, seria de concluir pela ilegalidade da dedutibilidade do RFAI 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 (Orçamento do Estado para 2016), ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC.
- e) Quanto ao efeito interpretativo conferido pelo artigo 135.º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016 como bem se decidiu no processo n.º 785/2015-T: *“(…) aí se estabelece, no que concerne à forma de liquidação das tributações autónomas, que ela «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»”*. Entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que, se é certo que esta nova norma vem explicitar como é que se calculam os montantes das tributações autónomas e que a competência cabe ao sujeito passivo ou à Autoridade Tributária e Aduaneira, é também claro que não se afasta a necessidade de utilizar o procedimento previsto no n.º 9 do artigo 90.º, designadamente, nos casos previstos na sua alínea c) em que a liquidação cabe à Administração Tributária e Aduaneira, com «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 97-A/2016, de 30 de Março, o artigo 90.º, n.º 9, do Código do IRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas, ou seja, com apuramento de forma autónoma e distinta do processado nos termos do citado artigo 90.º.

- f) A Autoridade Tributária e Aduaneira contesta, ainda, o direito, invocado pela Requerente, ao pagamento de juros indemnizatórios, porquanto na situação dos autos o apuramento do imposto não provém de qualquer erro dos Serviços mas decorre directamente da aplicação da lei.

5. Por Requerimento de 14/11/2017, veio a Requerente apresentar pedido de ampliação do objecto do Pedido Arbitral, ao abrigo do artigo 63.º do CPTA, aplicável, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, com os seguintes fundamentos:

A Requerente tinha inicialmente deduzido em 2013 na autoliquidação de IRC correspondente apenas € 48.114,68 do benefício do RFAI de 2009, tendo posteriormente concluído ser ao invés, dedutível o valor de € 136.700,99.

No sentido de poder deduzir em 2013 o valor do RFAI de 2009, não aproveitado nos anos anteriores, foi deduzida reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC de 2013 e recurso hierárquico do seu indeferimento, tendo sido o indeferimento deste último que deu lugar ao presente pedido arbitral.

A Requerida entendeu, entretanto, que o valor do RFAI a utilizar em 2013 era de € 0,00 (zero euros), e emitiu liquidação adicional de IRC de 2013 e respectivos juros compensatórios e acerto de contas.

A Requerente apresentou reclamação graciosa contra esta liquidação adicional, em 13-04-2017, a qual se encontrava pendente à data da submissão do pedido de pronúncia arbitral, tendo sido notificada do respectivo indeferimento em 13-10-2017.

Nesta sequência, a Requerente solicita, assim, a apreciação da legalidade do acto de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios de 2013 e do indeferimento da reclamação graciosa que o manteve inalterado.

6. Notificada a Entidade Requerida daquele pedido, nada veio dizer.

7. Não tendo sido invocadas excepções e não havendo lugar a produção de prova constituenda, o tribunal arbitral, por despacho, de 09-12-2017, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo. Foi também fixado o dia 28-03-2018 para a prolação da decisão arbitral.

8. A Requerente apresentou alegações sustentando, no essencial, os argumentos das peças anteriores. A Requerida não apresentou contra-alegações.

## **II. Saneamento**

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

9.1. O tribunal arbitral é competente e encontra-se regularmente constituído.

9.2. O processo não enferma de nulidades.

9.3. Como vimos, a Requerente solicitou, em 14-11-2017, a ampliação do objecto do presente pedido de pronúncia arbitral no sentido de também ser apreciada a (i)legalidade do acto de liquidação adicional de IRC de 2013 e de juros compensatórios, bem como do consequente acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida, notificado à Requerente já após a submissão do presente pedido de pronúncia arbitral.

9.4. Ora, o acto de liquidação adicional de IRC de 2013 e de juros compensatórios e, bem assim, o acto de indeferimento da reclamação graciosa, que o manteve inalterado, consubstanciam actos emitidos na sequência do procedimento de reclamação graciosa cujo indeferimento se questiona neste processo arbitral e que foi mantido no indeferimento do recurso hierárquico igualmente em apreço, pelo que a ampliação requerida é imediatamente permitida pelo artigo 63.º, n.º 1, do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT. Note-se que nesta ampliação do pedido não se inclui o relativo ao reembolso do

valor do imposto que foi objecto de compensação, no âmbito do processo de execução fiscal, como melhor será analisado mais adiante.

9.5. Assim, não existe qualquer obstáculo à apreciação da causa.

### **III. Mérito**

#### **III.1. Matéria de facto**

##### 10. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente era, desde 2008, a sociedade dominante de um grupo de sociedades (Grupo C...) sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, sendo a B..., S.A. (pessoa colectiva n.º...) uma das sociedades que integrava o respectivo perímetro;
- b) Em 2009, a B..., S.A. apurou um benefício decorrente do RFAI de € 383.801,01, do qual naquele ano, se pôde deduzir somente € 135.310,73, reportando o valor de € 248.490,29, para os anos seguintes;
- c) Em 2011, no seguimento da decisão da AT emitida com referência ao pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC de 2011 apresentado pela Requerente, foi deduzido o valor de € 111.789,30 correspondente ao benefício do RFAI de 2009;
- d) Naquele ano de 2011, a Requerente tinha inicialmente apenas deduzido o montante de € 95.805,09, tendo apresentado pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC no sentido de poder relevar naquele ano o valor remanescente que considerava então passível de dedução;
- e) Considerando o valor da colecta do Grupo C... em 2011, a real dedução, a acrescer ao valor de € 95.805,09 já contabilizado, do montante de € 15.984,21, num total de € 111.789,30, verificou, pois, uma situação de insuficiência de colecta que determinou que tenha ficado por deduzir o valor de € 136.700,99 do RFAI de 2009 (€ 383.801,01 - € 135.310,73 - € 111.789,30);

- f) Em 2013, a Requerente tinha inicialmente deduzido € 48.114,68 do benefício do RFAI de 2009, sendo, porém, em resultado da decisão emitida quanto ao pedido de revisão oficiosa de 2011, o valor a deduzir de € 136.700,99;
- g) A Requerente apresentou, em 25-05-2016, reclamação graciosa do referido acto de autoliquidação, a qual foi indeferida através de despacho de 28-11-2016 (cfr. doc n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- h) A Requerente apresentou, em 03-01-2017, recurso hierárquico contra a decisão de indeferimento da relação graciosa, o qual foi indeferido através de despacho de 20-04-2017 (cfr. doc n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- i) A Requerida emitiu liquidação adicional de IRC de 2013 e correspondentes juros compensatórios, no montante total de € 51 380,42, desconsiderando dessa forma a dedução do RFAI de 2009 que a Requerente havia incluído na sua autoliquidação de IRC de 2013, ou seja, € 48.114,68 (doc n.º 1 anexo ao pedido de ampliação do objecto de pronúncia arbitral);
- j) A Requerente foi, em 06-03-2017, notificada da citação postal da Autoridade Tributária e Aduaneira, datada de 05-03-2017, decorrente de uma dívida fiscal, segundo a qual a “Requerente deveria no prazo de 30 dias (...) proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido (€ 51.738,93), podendo prestar garantia (no valor de € 65.324,23) ou deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204.º do CPPT (doc n.º 1, junto pela Requerente);
- k) A Requerente, no âmbito do processo executivo (n.º ...2017...), requereu a sua suspensão apresentando garantia bancária no valor indicado e manifestou intenção de deduzir reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC de 2013 (doc n.º 3, junto pela Requerente);
- l) Apesar da garantia prestada, a AT procedeu à compensação do valor da dívida, o qual, de acordo com o sítio da AT, passou a ascender a € 31.736,12 (doc n.º 4, junto pela Requerente);
- m) Em 13-04-2017 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRC de 2013 e respectivos juros compensatórios, a qual se encontrava pendente à data da submissão do pedido de pronúncia arbitral. (doc n.º 5 junto pela Requerente);

n) Em 13-10-2017 a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação (doc n.º 6 junto pela Requerente), onde se pode ler que “a AT entendeu que (i) “Deve ser considerada a verba referente a RFAI ...de €152.685,20...(…), não restando qualquer montante a reportar para o ano seguinte”, (ii) “Deve ser aplicado o limite previsto no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC...”(iii) Deve ser corrigida a liquidação ... de 2013, na qual foi considerada uma dedução à coleta ...de €48.114,68 a título de RFAI (2009)” (...). Sendo que o mesmo se verificou, quanto ao Recurso Hierárquico n.º ...2017... também interposto pela ora Reclamante contra a “Decisão de indeferimento” proferida no âmbito da Reclamação Graciosa n.º ...2016... da Autoliquidação de IRC de 2013...” Do Despacho Final do Indeferimento do Recurso hierárquico pode ler-se:

*“Portanto, como a redação do n.º 2 do artigo 92.º do CIRC em vigor em 2011, data em que foi deduzido o remanescente do benefício fiscal RFAI de 2009, não previa o RFAI como um dos benefícios fiscais excluídos a aplicação do limite previsto no n.º 1, naquele ano, deduziu-se a totalidade do benefício fiscal RFAI de 2009, não restando qualquer montante para deduzir em 2013”. (...) Termos em que se entende continuar a propor ser de julgar improcedente a presente Reclamação Graciosa.”*

#### 11. Factos dados como não provados

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

#### 12. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base na apreciação crítica da posição processual das partes, nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, no processo administrativo e nos factos enunciados pelas Partes nas respetivas peças processuais relativamente aos quais não existe controvérsia.

## III.2. Matéria de Direito

### III.2.1. Artigo 92.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC e artigo 3.º, n.º 3, do RFAI

Como vimos, a questão que se coloca é a de saber se à Requerente é possível relevar em 2013 o valor do benefício fiscal decorrente do RFAI do ano de 2009 na parte não deduzida naquele ano e nos exercícios seguintes e, mais, concretamente, se tal obsta a circunstância de ter sido aplicado, em 2011, o artigo 92.º, n.º 1, do CIRC.

A questão central a decidir nos presentes autos gira, assim, em torno do sentido e alcance a dar ao artigo 92.º do CIRC sobretudo em conjugação com o disposto no artigo 3.º, n.º 3, do RFAI.

Como refere a Requerente, sobre esta questão existe jurisprudência abundante do CAAD designadamente a constantes das decisões arbitrais n.º 693/2014-T; n.º 369/2015-T; n.º 370/2015-T, n.º 285/2016-T e, mais recentemente, o processo n.º 501/2017-T.

No mesmo sentido se pronunciou a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 311/2016-T, que, por com ela concordarmos, seguiremos de perto, por ser inteiramente aplicável no caso em apreço.

Começemos por atentar no teor do artigo 92.º do CIRC, na redação vigente em 2011:

*“1- Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º*

*2- Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:*

*a) Os que revistam carácter contratual;*

*b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);*

*c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*

*d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32-A, e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

Até 31 de dezembro de 2010, o n.º 2 do artigo 92.º do CIRC elencava de forma taxativa os benefícios fiscais que deveriam ser considerados para efeitos do cálculo do resultado da liquidação, entre eles o benefício fiscal relativo ao RFAI. A partir do exercício de 2011, passou a considerar-se nesse cálculo todos os benefícios fiscais que não estivessem expressamente excluídos, nos termos da redação do n.º 2 do artigo 92.º do CIRC introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

Relativamente ao exercício de 2011, o benefício fiscal relativo ao RFAI não se encontrava previsto no n.º 2 do artigo 92.º do CIRC, pelo que deveria ser considerado para efeitos do cálculo do resultado da liquidação.

A primeira conclusão a extrair de tal norma é a de que o benefício fiscal em matéria de IRC previsto no RFAI estava subordinado, a partir de 2011, ao limite global de deduções à colecta então previsto no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC.

Porém, como vem concluindo a jurisprudência arbitral, cujo entendimento sufragamos<sup>1</sup>, “esta conclusão não basta para resolver a questão, pois a possibilidade de reporte do benefício fiscal do RFAI não afeta necessariamente o limite do artigo 92.º, n.º 1. Basta que, no ano em causa, seja utilizado o montante do benefício fiscal que, aditado aos restantes benefícios fiscais e regimes aí previstos, não ultrapasse o limite de 25% [no caso, 10%] da colecta, de forma a permitir que o imposto liquidado não seja inferior a 75% [no caso, 90%] do que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º.

“Se para atingir os objetivos de garantir que, em cada ano, o imposto cobrado não resulte inferior a determinada percentagem daquele que seria devido se não existissem deduções relativas a benefícios fiscais (excetuados os elencados no n.º 2 do art.º 90) basta que a dedução à colecta não exceda 25% [no caso, 10%] da colecta.

<sup>1</sup> Ac. CAAD n.º 693/2014, árbitros Jorge de Sousa, Henrique Nogueira Nunes e Nuno Pombo.

“Assim sendo, não advém do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC qualquer obstáculo ao reporte de montantes dedutíveis, desde que, em cada ano, não se exceda o limite mínimo de imposto liquidado que se pretende”.

Analisemos, agora, o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI, quando estabelece que: *quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de colecta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo, nas mesmas condições, nas liquidações dos quatro exercícios seguintes.*

“É manifesto que esta norma tem subjacente uma intenção legislativa de que os benefícios fiscais de apoio ao investimento sejam aproveitados pelos contribuintes, numa medida razoável, que serão os quatro anos subsequentes àquele em que ocorre o investimento.

“Esta possibilidade de dedução nos quatro períodos subsequentes constitui uma importante garantia para o contribuinte, por aumentar as possibilidades de este usufruir integralmente do benefício fiscal, libertando-o da contingência de não haver colecta suficiente para a dedução integral no ano do investimento, a possibilidade de reporte deve ser considerada como um fator importante ou mesmo decisivo para motivar decisões de investimento.

“Presumindo-se que o legislador consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) para atingir o objectivo visado de incentivar o investimento, a referência à possibilidade de reporte em caso de insuficiência de colecta não deverá ser interpretada com o alcance de dificultar aos contribuintes usufruírem do benefício fiscal, pois o objectivo da norma é precisamente o contrário, aumentar as possibilidades de os contribuintes poderem vir efectivamente a usufruir do benefício, que legislativamente se entende ser uma contrapartida justa do investimento.

“Assim sendo, numa interpretação teleológica, que permita encontrar na lei forma de assegurar os objetivos visados legislativamente e não prejudicá-los, a possibilidade de dedução deverá existir na generalidade das situações em que a colecta de IRC disponível para usufruir do benefício fiscal não seja suficiente para o seu aproveitamento integral, o que não deixa de ser uma interpretação com correspondência na letra da lei, pois do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC resulta uma diminuição da colecta disponível para usufruir de benefícios fiscais em IRC. E, por isso, quando esta colecta disponível for insuficiência para

deduzir a totalidade do benefício fiscal resultante do investimento, estaremos perante uma situação de «insuficiência de colecta» para efeitos do artigo 3.º, n.º 3, do RFAI.

“Assim, conclui-se que a posição defendida pela Requerente encontra na letra da lei, mesmo por interpretação meramente declarativa, correspondência verbal na letra do artigo 3.º, n.º 3, do RFAI, suficientemente expressa, tal como exigida pelo artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil. Para além disso, mesmo que fosse necessária uma interpretação extensiva, ela seria permitida pelo artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pois é claro que a intenção legislativa subjacente ao n.º 3 do artigo 3.º do RFAI é permitir ao contribuinte utilizar o benefício fiscal a que tem direito em anos subsequentes, até ao limite de quatro, quando não puder utilizá-lo em anos anteriores.

“Por outro lado, esta interpretação é a que assegura congruência valorativa do sistema jurídico, pois não seria coerente admitir no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do RFAI uma dedução à colecta de IRC até 25% e, ao mesmo tempo, restringir definitivamente o benefício por via do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC.

“Por isso, se é certo que as preocupações de consolidação das finanças públicas podem justificar que, em cada ano, se sobreponha a obtenção da receita mínima de IRC ao benefício fiscal, aquelas preocupações já não podem explicar que não haja a possibilidade de utilização do benefício fiscal num dos quatro anos subsequentes, se tal utilização em algum deles não afetar aquela consolidação.

“Conclui-se, assim, que o benefício fiscal resultante do RFAI em matéria de IRC apenas pode ser utilizado na medida em que não ponha em causa o limite previsto no artigo 92.º, n.º 1, do CIRC, mas não se vislumbra obstáculo legal a que a parte que não seja utilizada no ano do investimento possa ser utilizada para dedução à colecta de IRC nos anos subsequentes, até ao limite previsto no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.”

“Atento o exposto, no caso em apreço, não permitindo o limite previsto no artigo 92.º, n.º 1, do CIRC a dedução à colecta do montante total do investimento efetuado que beneficia do regime do RFAI, a Requerente não tinha de imputar todo esse investimento a esse ano, ficando sem direito a dedução na parte em que se ultrapassaria esse limite, podendo usar da faculdade prevista no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.”

“Relativamente à questão que se prende com determinar a que coleta de IRC, se à inicial (antes da aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC) ou à disponível (após a

aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC), deve ser deduzido o benefício fiscal relativo ao RFAI, a jurisprudência mencionada *supra* é unânime em considerar que a coleta relevante é a coleta disponível (após a aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC), sob pena de o sujeito passivo ver diminuídas as possibilidades de usufruir do benefício fiscal em causa, o que constituiria um desincentivo de sinal contrário à concessão do próprio benefício. Neste contexto, não seria sistemicamente coerente admitir no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do RFAI uma dedução à coleta de IRC até 25% e, ao mesmo tempo, restringir definitivamente este benefício por via da aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do CIRC.

“Com efeito, a limitação imposta pelo artigo 92.º, n.º 1, do CIRC conduz à diminuição da coleta disponível do exercício, restringindo, por conseguinte, as deduções a realizar nesse exercício. Deste modo, por força do artigo 3.º, n.º 3, do RFAI, o sujeito passivo deverá poder deduzir à coleta dos quatro exercícios subsequentes o benefício fiscal relativo ao RFAI que não pôde deduzir por força da referida diminuição de coleta.

“Esta interpretação, no sentido da admissão do reporte do benefício fiscal relativo ao RFAI, apresenta-se também como a mais conforme com a Constituição, designadamente com os princípios da proteção da confiança e da igualdade” (cfr. Decisão Arbitral proferida no processo n.º 501/2017-T).

Assim, ao abrigo do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI, verificando-se em 2009 uma situação de insuficiência de colecta, que impediu a Requerente de deduzir a globalidade do benefício fiscal do RFAI, o valor remanescente pode ser deduzido nos quatro exercícios seguintes e, por isso, no exercício de 2013, não obstante a esta conclusão o disposto no artigo 92.º, n.º 1, do CIRC.

Termos em que procede o pedido da Requerente de declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de autoliquidação de IRC de 2013 na parte em que não relevou a totalidade do benefício do RFAI de 2009 dedutível, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que o manteve e, bem assim, o relativo à declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação adicional de IRC e dos respetivos juros compensatórios de 2013.

### III.2.2. Dos juros indemnizatórios e reembolso do valor objecto de compensação

A Requerente pede, ainda, que seja determinado o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, calculados sobre o montante do imposto e correspondentes juros compensatórios já pagos em excesso.

Atento o pedido de ampliação do objecto do processo, em relação ao acto de liquidação adicional de IRC de 2013, bem como do conseqüente acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida, a Requerente pede também a condenação da Requerida na indemnização pela prestação de garantia bancária, nos termos do artigo 53.º da LGT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, 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 recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até o termo do prazo previsto para 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Já nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* mais não é do que o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

A doutrina também tem defendido que se enquadra no âmbito das competências dos tribunais arbitrais a fixação dos efeitos das suas decisões, nos mesmos termos previstos para a impugnação judicial, designadamente, quanto a condenação em juros indemnizatórios ou a condenação por indemnização por garantia indevida [cfr. Carla Castelo Trindade (2016), “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, 121 e

Jorge Lopes de Sousa (2013), “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, 116].

Das várias situações em que são devidos juros indemnizatórios indicadas no artigo 43.º da LGT, haverá lugar aos mesmos se se entender que ocorreu erro imputável aos serviços.

No caso em apreço, temos imposto indevidamente pago que foi objecto de autoliquidação, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira não teve qualquer intervenção na prática do acto em que se baseou o pagamento, sendo à própria Requerente que é imputável a sua prática.

Como se pode ler na Decisão Arbitral 748/2016-T: “Por isso, quanto ao acto de autoliquidação, não ocorreu erro imputável aos serviços, não havendo, consequentemente direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática.

“No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido acolhida a pretensão da Requerente, quanto à ilegalidade da autoliquidação e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

“Este caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reporia deve ser equiparada à acção (²)”.

Assim sendo, deverá entender-se que, a partir do momento em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa, começaram a contar juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios serão calculados à taxa legal e pagos nos termos dos artigos 43.º, n.º 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).

---

(²) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:  
«A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de

Em suma, no caso dos autos, é manifesto que, na sequência de declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de IRC de 2013, que foram objeto de indeferimento de reclamação graciosa e recurso hierárquico ilegais, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados a partir do momento em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa, nos termos legais aplicáveis.

Quanto ao pedido de anulação da liquidação adicional de IRC de 2013, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia bancária prestada indevidamente, tudo no valor que vier a ser fixado em sede de execução de sentença.

Já quanto ao pedido de reembolso do valor do imposto que foi objecto de compensação, trata-se, como resulta do probatório, de um acto praticado no âmbito do processo executivo, cuja apreciação da legalidade extravasa a competência deste Tribunal Arbitral.

Termos em que a Requerida deve ser absolvida da instância quanto ao pedido de condenação no reembolso do valor de imposto objecto de compensação.

#### **IV. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do recurso hierárquico, na parte em que não relevou a totalidade do benefício do RFAI de 2009 dedutível;
- b) Julgar ilegal o mencionado acto de indeferimento expresso do recurso hierárquico e, nesta sequência, anular o acto de autoliquidação de IRC de 2013;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade o acto de indeferimento da reclamação graciosa, com a conseqüente anulação do acto de liquidação adicional de IRC e dos respectivos juros compensatórios de 2013;

---

*praticar um acto que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano».*

- d) Condenar a Requerida, quanto ao pedido referenciado em a), no pagamento de juros indemnizatórios, calculados a partir do momento em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa, nos termos legais aplicáveis, até ao momento do pagamento integral dos montantes legalmente devidos;
- e) Condenar a Requerida, quanto ao pedido referenciado em c), a pagar à Requerente uma indemnização por garantia indevida, nos termos do artigo 53.º da LGT;
- f) Absolver a Requerida da instância quanto ao pedido de condenação no reembolso do valor de imposto objecto de compensação.

#### **V. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 136.700,99 (cento e trinta e seis mil, setecentos euros e noventa e nove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

#### **VI. Custas**

O montante das custas é fixado em € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), ao abrigo do disposto no artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Abril de 2018.

O Tribunal Arbitral Colectivo

Fernanda Maças  
(Árbitro Presidente)

Hélder Faustino  
(Árbitro Vogal)

Miguel Patrício  
(Árbitro Vogal)