

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 133/2012-T**

**Tema: IRC – Ineptidão do pedido; benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial**

## **Processo n.º 133/2012-T**

### **Decisão arbitral**

Os árbitros Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Amândio Silva e Dr. Henrique Fiúza (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 29-01-2013, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., SA, (adiante designada Requerente), pessoa coletiva n.º ..., com sede no ..., requereu, em 26 de novembro de 2012, a constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto no artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária* ou *RJAT*), tendo em vista a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do ato de autoliquidação relativo ao ano de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal das despesas realizadas em 2010 ao abrigo do SIFIDE, ao qual corresponde um imposto indevidamente liquidado no montante de € 155.877,09.
2. Em 17 de julho de 2012, a Requerente apresentou reclamação graciosa do referido acto de autoliquidação;
3. Por terem decorrido mais de quatro meses desde a apresentação da reclamação graciosa, presumiu a Requerente o indeferimento tácito, nos termos do n.º 1 do artigo

57.º da Lei Geral Tributária, e solicitou, ao abrigo do artigo 10.º do RJAT, a constituição do tribunal arbitral.

4. No pedido, a Requerente optou por não designar árbitro.
5. Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o colectivo de árbitros ora signatários, notificando as partes.
6. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.
7. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súpula, as seguintes:

**Alegações da Requerente**

- 7.1 Em 27 de maio de 2011, a Requerente submeteu, por via eletrónica, a sua declaração de IRC modelo 22 referente ao período de 2010, na qual foi apurado e pago um imposto de € 35.781,51.
- 7.2 Na referida declaração, a Requerente deduziu, a título de benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), o montante de € 408.625,70.
- 7.3 Posteriormente, foi notificada da declaração do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, de 4 de junho de 2012, comprovativa de que o montante de despesas elegíveis para efeitos de dedução fiscal relativa ao SIFIDE era de € 1.840.252,14.
- 7.4 Para inclusão integral daquele valor, a Requerente apresentou, em 17 de julho de 2012, reclamação graciosa a solicitar a correção da declaração fiscal de IRC modelo 22.

7.5 Verificado o indeferimento tácito, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (LGT), vem a Requerente requerer a anulação da autoliquidação objeto de impugnação administrativa.

8. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu nos seguintes termos:

**Resposta da Requerida**

8.1 Na resposta, a Requerida alega, em primeiro lugar, a ineptidão da petição inicial: *“a petição inicial não apresenta todos os elementos necessários para fundamentar de forma inteligível a sua causa de pedir, pelo que entende a Requerida que se verifica, in casu, uma verdadeira ineptidão da PI, com fundamento em falta de causa de pedir, a qual constitui uma exceção dilatória que conduz à absolvição da AT da instância”*.

8.2 Tal ineptidão resulta de a Requerente invocar despesas comprovadamente elegíveis ao abrigo do SIFIDE no montante de € 1.840.252,14 mas a dedução pretendida ascender ao montante de € 1.998.997,84, conforme refere no artigo 17.º da PI.

8.3 Assim, deve, desde logo, ser declarada a nulidade do processo, nos termos da al. a) do n.º 2 do artigo 193.º do CPC, ex vi artigo 29.º n.º 1 al. e) do RJAT.

8.4 Acrescenta ainda, a título prévio, a ilegalidade do pedido de condenação da AT a restituir-lhe o imposto.

8.5 Com efeito, a competência dos tribunais arbitrais definida no artigo 2.º n.º1 do RJAT apenas compreende a declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação.

8.6 Por outro lado, tal pronúncia envolveria um alargamento do pedido arbitral a toda a autoliquidação de IRC, excedendo largamente o objecto da reclamação graciosa e instância arbitral.

8.7 Assim, considera-se que, atento o teor da reclamação, o pedido apresentado respeita apenas à determinação do montante de despesas elegíveis para efeitos de dedução à colecta de IRC de 2010, no valor de € 1.998.877,84.

8.8 Sem prejuízo das excepções e questões prévias referidas, a Requerida impugna, nos seguintes termos:

(i) A Requerente apenas faz prova das despesas elegíveis para efeitos do SIFIDE no montante de € 1.840.252,14, conforme declaração justificativa da respectiva entidade certificadora, e não do montante de € 1.998.877,70 que pretende deduzir.

(ii) Cabe à Requerente o ónus de comprovar a importância remanescente de € 158.625,70 correspondente a despesas dedutíveis à colecta para efeitos de RFAI, não cumuláveis com as restantes despesas do SIFIDE.

(iii) Ora, *“a Requerente não identifica nem justifica no seu pedido de pronúncia arbitral qual a origem e os factos que sustentam aquela importância remanescente, nomeadamente todas as condições e pressupostos legais de que depende o benefício fiscal consignado no RFAI, sendo que a comprovação da mesma depende de prova a efectuar pela Requerente de acordo com o ónus que sobre ela impende.”*

(iv) Assim sendo, considera-se que o pedido apenas poderá ser parcialmente procedente no que respeita ao montante de € 1.840.252,14 relativo à dedução do SIFIDE, caso o tribunal entenda não ser necessária efectuar a prova quanto à condição relativa à alínea b) do artigo 5.º do SIFIDE.

9. No dia 20 de março de 2013, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

9.1 Nos termos da al. c) do n.º 1 do RJAT, a Requerente corrigiu a petição inicial: “as páginas 4 e 5 da petição inicial a numeração dos artigos 15.º a 19.º passará a ser 22.º a 26.º, e que o renumerado artigo 24.º da petição inicial terá a seguinte redacção: *“Assim o montante do crédito de imposto resultante do benefício fiscal do SIFIDE, será de € 1.840.252,14, ao qual acresce ainda o montante de € 158.625,70, a título de RFAI.”*

9.2 O representante da Requerente requereu a junção ao processo de três documentos, o que, após ouvida a representante da Requerida, foi ordenado pelo Tribunal a sua junção ao processo, tendo ainda sido concedido prazo de vista de cinco dias à parte contrária para se pronunciar sobre os mesmos.

9.3 As partes renunciaram à produção das alegações orais, previstas no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT.

10. No dia 22 de março de 2013, a Autoridade Tributária pronunciou-se sobre a junção aos autos dos documentos apresentados pela Requerente.

10.1 Em síntese, afirma que da prova produzida não se pode concluir que as despesas inscritas na declaração modelo 22 de IRC de 2010 a título de RFAI respeitem ao ano de 2009. Com efeito, os mapas apresentados não se encontram assinados nem, tão pouco, são acompanhados dos extratos contabilísticos ou documentos externos que suportem os factos alegados; no mesmo sentido, também o relatório da ... [consultora] não está assinado nem acompanhado da documentação de suporte.

10.2 Em consequência, a Requerente não fez prova bastante dos factos alegados, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT.

11. A Requerente veio, em 27 de março de 2013, apresentar “resposta” ao alegado pela Requerida. Não obstante, a lei processual não prever esta possibilidade, o tribunal decidiu, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, admitir a sua junção ao processo.

11.1 Na exposição, a Requerente alega que os documentos constantes dos autos permitem concluir que o montante de RFAI utilizado na declaração de substituição da modelo 22 de 2010 resultou do remanescente não utilizado no período de 2009 e, assim sendo, nunca poderia incidir sobre o mesmo investimento que o SIFIDE de 2010;

11.2 Ou seja, o RFAI inscrito no campo 355 da declaração de substituição da modelo 22 de 2010 diz respeito ao valor do RFAI reportável que não foi deduzido em 2009, atendendo à limitação de 25%;

11.3 Em termos de prova, estes factos estão devidamente documentados no quadro do RFAI, bem como da declaração do SIFIDE.

12. A Autoridade Tributária foi notificada da junção da “resposta” referida e, tendo tido oportunidade para se pronunciar, nada disse.

Nada mais tendo sido arguido ou requerido, cumpre, agora, proferir decisão.

## **II. FUNDAMENTAÇÃO**

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **Factos dados como provados:**

- 1- A ora Requerente apresentou para o exercício de 2010 a respectiva declaração de rendimentos modelo 22 em 27 de maio de 2011, na qual apurou imposto a pagar no valor de €35.781,51.
- 2- Naquela declaração, a Requerente inscreveu no campo 335 do quadro 10 – Benefícios Fiscais - o montante de €408.625,70, em que €250.000,00 dizem respeito à estimativa de benefício fiscal no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), aprovado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto; e € 158.252,14 respeitam a benefício fiscal no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março.
- 3- Em 4 de junho de 2012, o Ministério da Ciência e do Ensino Superior certificou, nos termos do artigo 6.º da lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, que o montante das despesas elegíveis realizadas em 2010 era de €1.840.252,14.
- 4- Na sequência daquela comunicação, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação do IRC do período de 2010, requerendo que fosse

considerado o valor certificado de €1.840.252,14 para efeitos de dedução do benefício fiscal do SIFIDE.

- 5- Deste modo, o valor a considerar no campo 355 do quadro 10 da declaração modelo 22 deverá ser de €1.998.877,84 (€1.840.252,14 relativo ao SIFIDE e €158.625,70 respeitantes ao RFAI).
- 6- Desta correcção resulta um montante final de imposto a recuperar de €120.089,58.
- 7- Não tendo havido resposta, ao final de quatro meses, à dita reclamação graciosa da autoliquidação do IRC do período de 2010, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

**A decisão da matéria dos factos provados baseou-se nos documentos juntos, e na não oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto a factos invocados pela Requerente, mormente na parte em que a Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece que «considera-se devidamente comprovado nos autos que o montante de despesa a considerar para efeitos do SIFIDE corresponde efectivamente àquela importância» (cf. especialmente os artigos 71.º e 72.º da sua resposta).**

**Não há factos não provados, com relevo para a decisão da causa.**

#### **Questões a apreciar**

- A) Da excepção de ineptidão da petição inicial
- B) Da “ilegalidade do pedido”
- C) Do Mérito: deverá ser declarada a ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do acto de autoliquidação relativo ao ano de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal das despesas realizadas em 2010 ao abrigo do SIFIDE, ao qual corresponde um imposto indevidamente liquidado no montante de € 155.877,09?

#### A) Da excepção de ineptidão da petição inicial

1. Conforme se referiu supra, a Requerida, na contestação, excepciona a ineptidão da petição inicial por falta da causa de pedir, nos termos do previsto no artigo 193.º, n.º 2, al. a) do Código do Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT.
2. Tal resulta do facto de as despesas comprovadamente elegíveis para efeito do SIFIDE serem de €1.840.252,14 e na petição inicial o Requerido referir o valor de €1.998.977,84.
3. Convidado, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 18 do RJAT e 508.º n.º 3 do CPC, a esclarecer os factos invocados no pedido, a Requerente esclareceu que “*o montante do crédito de imposto resultante do benefício fiscal do SIFIDE, será de € 1.840.252,14, ao qual acresce ainda o montante de € 158.625,70, a título de RFAI*”.
4. O artigo 193.º n.º 2 al. a) do CPC determina que é inepta a petição “*quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir*”.
5. Entende-se, no entanto, que “*Só a falta total (não a escassez) ou a ininteligibilidade da causa de pedir é que geram a ineptidão da petição inicial*”<sup>1</sup>.
6. Assim, face aos factos descritos e à correcção efectuada pela Requerente, não resulta qualquer dúvida quanto aos factos que constituem a causa de pedir, a saber, a não consideração parcial no acto de autoliquidação do IRC de 2010 da Requerente da dedução relativa ao benefício fiscal do SIFIDE no valor total de € 1.840.252,14.

#### **B) Da “ilegalidade do pedido”**

7. Alega também a Requerida a “*ilegalidade do pedido*”, invocando que a Requerente não pode, atentos à competência dos tribunais arbitrais definida no artigo 2.º n.º 1 do RJAT, solicitar a condenação da Autoridade Tributária e

---

<sup>1</sup> Cf, por todos, na doutrina e na jurisprudência, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 15 de maio de 2007, Proc. 630/05.2TBLRA.C1, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



Aduaneira à restituição do impostos mas apenas a declaração de ilegalidade da autoliquidação.

8- Ora, salvo melhor opinião, a “*ilegalidade*” invocada reconduz-se, em primeiro lugar, a uma eventual excepção de ineptidão da petição inicial por não ter sido pedida, de forma expressa, a declaração de ilegalidade parcial da autoliquidação.

9- Da análise do pedido de pronúncia arbitral e posteriores aperfeiçoamentos, não subsistem dúvidas que a Requerente pretende a anulação parcial do acto de autoliquidação do IRC de 2010, com os fundamentos supra descritos.

10- Assim, como refere JORGE LOPES DE SOUSA, “*...sendo o fim essencial do processo de impugnação judicial a eliminação jurídica de um acto em matéria tributária, desde que o impugnante o identifique e identifique os vícios que entende o afectam, poderá entender-se que há um pedido implícito de anulação ou declaração de nulidade ou inexistência daquele acto. O essencial será que seja perceptível a intenção do impugnante.*”<sup>2</sup>

11- Em segundo lugar, a Requerida questiona a medida da competência arbitral face ao pedido de condenação à restituição do imposto que alegadamente não era devido.

12- Também aqui cremos que não assiste razão à Requerida.

13- Com efeito, a competência do tribunal arbitral compreende a declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação objecto de impugnação (al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT).

14- E, perante a declaração de ilegalidade do acto tributário, está a administração fiscal obrigada “*à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade...*” (artigo 100.º da LGT), o que compreende a restituição do imposto não devido.

---

<sup>2</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Vol. 1, 2006, p. 782.

15- Neste sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, ao doutrinar que *“impõe-se à Administração Fiscal, perante o êxito da lide impugnatória, que reconstitua a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Tal inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez.”* (cf., por todos, o Acórdão do STA, de 20 de Outubro de 2004, Proc. 338/04, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

16- Assim sendo, é legal o pedido de condenação à restituição do imposto indevidamente pago como consequência da declaração de ilegalidade do acto tributário impugnado.

### **C) DO MÉRITO**

17- Cabe, agora, decidir se a Requerente pode deduzir, a título de benefício fiscal à colecta relativo ao SIFIDE as despesas elegíveis, no valor total de € 1.840.252,14.

18- O SIFIDE, criado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, é um benefício fiscal de dedução à colecta das despesas com investigação e desenvolvimento, nos termos definidos nos artigos 2.º e 3.º do referido diploma.

19- Apenas podem beneficiar deste benefício os sujeitos passivos de IRC cujo lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos e não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.

20- As despesas elegíveis são dedutíveis numa dupla percentagem: taxa de base – 32,5% das despesas realizadas no período, acrescida de uma taxa incremental de 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de €1.500.000,00 (alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 4.º).

- 21- A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do CIRC, até à sua ocorrência, no exercício a que respeitam, e até ao 6.º exercício imediato (n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º).
- 22- Mais, nos termos do artigo 8.º, esta dedução não é acumulável, relativamente ao mesmo investimento, com benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas anteriores.
- 23- A dedução deve ser justificada por declaração comprovativa, a requerer pelas entidades interessadas, ou de prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, de que as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, emitidos por entidade nomeadas por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior a integrar no processo de documentação fiscal (Vide ponto 3 dos factos dados como provados).
- 24- Simultaneamente, a título de obrigações acessórias, deve, no processo de documentação fiscal do contribuinte, constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documento comprovativo da inexistência de dívidas ao Estado e à segurança social.
- 25- Dos factos dados como provados, resulta que a Requerente apenas declarou na declaração modelo 22 de IRC, a título de SIFIDE, o valor de €250.000,00.
- 26- Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 40/2005, o valor elegível certificado pela entidade competente é de € 1.840.252,14.
- 27- Não cabe, por fim, considerar neste processo o valor do benefício fiscal a título de RFAI porque tal não consta do pedido de pronúncia arbitral que se circunscreve à declaração de ilegalidade parcial do acto de autoliquidação por não consideração integral do benefício fiscal do SIFIDE.

\*\*\*

### III. DECISÃO:

A matéria de facto é a que esta transcrita supra.

O tribunal é competente e as partes são legítimas.

Em face do exposto, decidem os árbitros que integram o presente colectivo arbitral:

- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do ato de autoliquidação relativo ao ano de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal das despesas realizadas em 2010 ao abrigo do SIFIDE no valor total de € 1.840.252,14;
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o imposto cobrado na parte correspondente à correção prevista no parágrafo anterior.

Fixa-se ao processo o valor de €155.877,84 (valor indicado e não contestado), e o valor da correspondente taxa de arbitragem em €3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da entidade requerida.

Notifique.

Lisboa, 15 de abril de 2013.

Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa

Amândio Silva (relator)

Henrique Fiúza