

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 41/2018-T**

**Tema: IRC- Dedutibilidade das tributações autónomas em sede do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”).**

Vem a Árbitro Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 12 de Abril de 2018, decidir o seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

1. A..., S.A., com sede na Rua..., ..., ...-..., ..., com o número de identificação fiscal ..., doravante designada por “Requerente”, vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra a autoliquidação do IRC do exercício de 2015, bem como, para ser reconhecida a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) do mesmo exercício, solicitando ainda o pagamento de juros indemnizatórios.
2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “AT”).

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 02-02-2018 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.
4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como Árbitro do Tribunal Arbitral singular a signatária do presente acórdão, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 22-03-2018 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do Árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 12-04-2018.
7. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou atempadamente resposta, tendo defendido a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:
  - a) É hoje pacífico, na sequência de inúmera jurisprudência arbitral e das posições assumidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que o imposto cobrado com base em tributações autónomas previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) tem a natureza de IRC;

- b) A colecta do IRC, prevista no artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, alíneas b) e c), do CIRC na redação em vigor em 2015, abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC;
- c) Assim, conclui a Requerente que tem direito a deduzir benefícios fiscais decorrentes do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”), à colecta produzida por tributações autónomas;
- d) *A colecta de tributações autónomas é parte integrante da colecta de IRC e sujeita às regras de liquidação de IRC previstas no artigo 90.º do CIRC;*
- e) Entende ainda que, no que reporta ao âmbito e natureza do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, a nova norma constante do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, independentemente de ser ou não qualificável como verdadeiramente interpretativa, em nada pode alterar tal conclusão, pois aí se estabelece, no que concerne à forma de liquidação das tributações autónomas, que ela «é efectuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores»
- f) A questão que se coloca, para solucionar as questões de legalidade da autoliquidação e da decisão da reclamação graciosa que são suscitadas no presente processo, é a de saber se, antes desta lei, já deveria fazer-se a interpretação restritiva que nela veio a ser explicitada, se já deveriam fazer-se restrições à aplicação das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC à parte da colecta de IRC resultante de tributações autónomas;
- g) Pelo menos nestes casos em que as deduções resultam de lei especial, estará afastada necessariamente a possibilidade de as afastar por via de uma interpretação restritiva do n.º 2 do artigo 90.º, pois é essa lei especial,

precisamente por o ser, que impõe a sua aplicação, já que as leis especiais se sobrepõem às leis gerais nos seus específicos domínios de aplicação;

**h)** No caso dos benefícios fiscais do SIFIDE I e II, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva legislativa, de enorme importância, por se entender que a capacidade de investigação e desenvolvimento é factor decisivo para a competitividade das empresas e do país, bem como da produtividade e do crescimento económico a longo prazo.

**9.** A Requerida apresentou Resposta, onde apresenta defesa por impugnação, no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral, invocando, em síntese, o seguinte:

- a)** Os montantes em que se traduz o SIFIDE são deduzidos “aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência” e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis;
- b)** Na falta ou insuficiência de colecta, apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas «poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato»;
- c)** Ora, a colecta a que se refere o artigo 90.º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria colectável que conste nessa liquidação/autoliquidação (cfr. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC);
- d)** Elucidativo da circunstância de que o crédito em que se traduz o SIFIDE é deduzido, e, apenas, à colecta assim apurada, ou seja, à colecta apurada com

base na matéria colectável, é o disposto no artigo 5.º, alínea a), da lei reguladora do SIFIDE, que impede que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indirectos;

- e) As tributações autónomas são determinadas de forma autónoma e distinta do apuramento levado a efeito nos termos que decorrem do artigo 90.º do CIRC;
- f) As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no CIRC;
- g) Com efeito, na sua génese estava a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, constituindo as tributações autónomas uma forma alternativa e mais eficaz de correcção dos custos sempre que se trate de áreas mais propícias à evasão fiscal (ajudas de custo, despesas de representação, viaturas, etc.);
- h) Assim, não seria razoável, antes até contrário ao motivo que levou o legislador a tributar autonomamente aquelas despesas, que, através da sua dedução ao lucro tributável a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das tributações autónomas;
- i) Esta situação ficou mais clara na nova redacção conferida à alínea a) do n.º1 do artigo 23º-A do CIRC, a qual expressamente refere que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável: “O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta

ou indiretamente incidam sobre lucros", tendo-se limitado a explicitar o que já decorria da ordem jurídica por aplicação das regras de interpretação;

- j)** A inclusão do termo incluindo ("O IRC, incluindo as tributações autónomas...") pretendia dizer-nos que já anteriormente, quando a norma só continha a referência ao IRC, a mesma englobava as tributações autónomas;
- k)** Tal entendimento foi objecto de consagração legislativa, tendo o artigo 133.º da Lei n.º7-A/2016, de 30 de Março (LOE de 2016), aditado ao artigo 88.º do CIRC o n.º21 com a seguinte redacção: "*A liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*";
- l)** Acresce que, o artigo 135.º da LOE de 2016 veio esclarecer que "*A redacção dada pela presente lei ao n.º6 do artigo 51.º, ao n.º15 do artigo 83.º, ao n.º 1 do artigo 84.º, aos n.ºs 20 e 21 do artigo 88.º e ao n.º8 do artigo 117.º do CIRC tem natureza interpretativa.*";
- m)** Em conformidade com o disposto no n.º1 do artigo 13.º do Código Civil, aplicável *ex vi* da alínea d) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, retroagindo os seus efeitos à entrada em vigor da antiga lei, como se tivesse sido publicada na data em que foi a lei interpretada;
- n)** Ademais, essas tributações penalizam determinados encargos incorridos pelas empresas e apuram-se de forma totalmente independente do IRC;

- o) Não obstante revestirem a mesma natureza do IRC, as regras aplicáveis às tributações autónomas não devem ser contrárias ao espírito que as determinou;
  - p) Contrariamente ao disposto no artigo 12.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º- A do CIRC, nos n.º 1 e 2 do artigo 90.º inexistente qualquer referência a tributações autónomas, o que, desde logo, face à natureza dual do sistema, levanta fundadas objecções quanto à consideração do valor das tributações autónomas para efeitos das deduções previstas no n.º 2 do citado artigo 90.º;
  - q) Na medida em que as tributações autónomas correspondem a uma forma de obstar a determinadas situações abusivas, seria contrário ao espírito do sistema, permitir que, por força das deduções a que se refere o n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, fosse retirado, ou pelo menos desvirtuado, às tributações autónomas esse carácter anti-abusivo que presidiu à sua implementação no sistema do IRC;
  - r) Assim sendo, não devem as tributações autónomas ser consideradas para efeitos das deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, como pretende a Requerente.
- 10.** Não estando em causa qualquer excepção, tendo sido arroladas testemunhas pela Requerente apenas caso se entendesse existir necessidade de informações complementares ou de esclarecimentos adicionais e na medida em que, subjacente aos autos, apenas se encontra em apreciação matéria de direito sendo bastante a prova documental, entendeu o Tribunal que deveria ser dispensada a inquirição de testemunhas arroladas no ponto 83.º do pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 130.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT. Destarte, concluiu-se não haver utilidade na

realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, pelo que, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), se dispensou a realização da referida reunião e fixou-se o dia 30-09-2018 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

**11.** Foram atempadamente apresentadas alegações escritas pela Requerente em 05-06-2018 e pela Requerida em 18-06-2018.

**12.** Nas alegações produzidas, as Partes reafirmaram, no essencial, os argumentos constantes do pedido de pronúncia arbitral e da resposta.

## **II. SANEAMENTO**

**1.** 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).

**2.** O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

**3.** O processo não enferma de nulidades.

**4.** Não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

\*



Não existindo qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa, cumpre proferir Decisão.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **A. Matéria de facto**

##### **1. Factos provados**

- a) A Requerente tem como objecto social a prestação de serviços de consultadoria, assistência técnica e manutenção na área da informática, a produção, desenvolvimento, comercialização e representação de programas para computadores, a representação, distribuição, comercialização e fornecimento de sistemas informáticos, a produção multimédia e tecnologias aeroespaciais, tanto no âmbito civil, como militar, concepção, engenharia, desenvolvimento, desenho, produção, fornecimento, instalação e integração de instalações eléctricas, electrónicas e mecânicas e sistemas de supervisão de telecomunicações, incluindo instalações eléctricas de utilização de baixa tensão, redes eléctricas de baixa tensão e postos de transformação, infraestruturas de telecomunicações, desenvolvimentos telemáticos, instalações de apoio e sinalização em sistemas de transporte e outras instalações mecânicas e electromecânicas, construção geral de todo o tipo de obras, tanto de edificação como obras públicas, incluindo também, a manutenção e reparação destas obras, importação e exportação;
- b) A Requerente é uma entidade sujeita e não isenta de IRC;
- c) A Requerente, no exercício de 2015, efectuou a correspondente autoliquidação de IRC mediante a apresentação da respectiva declaração Modelo 22;

- d)** Com referência ao exercício de 2015 e na sequência da apresentação da sua declaração de rendimentos, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento de imposto no montante de € 12.210,00 que corresponde ao montante das tributações autónomas liquidadas nesse exercício;
- e)** A Requerente candidatou-se ao Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), aprovado nos termos da Lei n.º 40/2005 de 3 de Agosto;
- f)** Em consequência da aprovação das candidaturas que a Requerente apresentou com referência a diversos exercícios, foram-lhe atribuídos créditos fiscais no montante de € 385.920,00 com referência ao exercício de 2013 e € 147.947,12 com referência ao exercício de 2014, no valor total de € 533.867,00;
- g)** A Requerente apresentou, contra aos atos de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2013 e 2014, Reclamações Graciosas com vista ao reconhecimento do direito de dedução do referido crédito fiscal à colecta das tributações autónomas apuradas com referência aos referidos exercícios, nos montantes de €16.741,21 e € 23.033,58 respectivamente, pelo que o crédito fiscal disponível, correspondia, à data da apresentação da Modelo 22 referente ao exercício de 2015, ao montante de € 494.033,58 (€ 533.867,00 - (€16.741,21+ € 23.033,58));
- h)** A Requerente apresentou, em 31-08-2016, a Reclamação prévia obrigatória para a contestação da autoliquidação relativa ao exercício de 2015, tendo invocado, em suma, que: (i)independentemente da diferença entre o apuramento da tributação autónoma e a restante colecta em sede de IRC, a tributação autónoma está integrada na sistemática do IRC e nessa medida são- lhe aplicáveis as regras gerais do IRC; (ii)sendo a liquidação da tributação autónoma efectuada nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, especialmente, nos termos da alínea c) do n.º 2 do referido artigo deve ser admitida a dedução do benefício em causa à colecta resultante das tributações autónomas;

- i)** Em abril de 2017, a Requerente foi notificada do Acórdão proferido em 03-04-2017, no processo arbitral n.º 630/2016-T já transitado em julgado, em que era Requerente, a ora Requerente, estando em causa a utilização do benefício SIFIDE com referência aos exercícios de 2013 e 2014, tendo sido dado provimento à sua pretensão da autora;
- j)** Em 09-10-2017, a Requerente foi notificada para se pronunciar, querendo, sobre o projecto de indeferimento da Reclamação Graciosa mencionada;
- k)** Em suma, sustentava a AT no referido projeto de indeferimento que:
- a)** "(...) as tributações autónomas visam (...) evitar que, através destas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros que não seriam assim tributados, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam (...) o legislador densificou o propósito de "penalizar" certas despesas (determinadas por razões de política fiscal) (...). É, desta forma, conferida à tributação autónoma uma clara natureza anti-abuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, porquanto o que com ela se pretende é prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos." pelo que "(...) ma/ se compreenderia que um benefício fiscal pudesse ser deduzido à coleta das tributações autónomas, sob pena de se impedir a produção do efeito dissuasor que o legislador visou, o que constituiria um obstáculo lógico insuperável à luz do princípio da coerência sistemática."
- b)** "(...) que tal entendimento foi recentemente objeto de consagração legislativa, pois que o art. 133.º da Lei n.º7-A/2016, de 30 de março (LOE de 2016) aditou ao art. 88.º do CIRC o n.º21 com a seguinte redação "A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos

previstos no art. 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 (...) Acresce que, o art. 135.º da LOE de 2016 veio esclarecer que "A redação dada pela presente lei ao n.º 6 do artigo 51.º, ao n.º 15 do artigo 83.º, ao n.º 1 do artigo 84.º aos n.ºs 20 e 21 do art. 88.º e ao n.º 8 do artigo 117.º do Código do IRC tem natureza interpretativa.";

**c)** Concluindo a Administração Tributária que "(...) não devem as tributações autónomas serem consideradas para efeitos das deduções do art.º 90.º do CIRC.";

**l)** A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, invocando em suma que:

**a)** independentemente da diferença entre o apuramento da tributação autónoma e a restante colecta em sede de IRC, a tributação autónoma está integrada na sistemática do IRC e nessa medida são-lhe aplicáveis as regras gerais do IRC;

**b)** sendo a liquidação da tributação autónoma efectuada nos termos exatos do artigo 90.º do Código do IRC, especialmente, nos termos da alínea c) do n.º 2 do referido artigo deve ser admitida a dedução do benefício em causa à colecta resultante das tributações autónomas;

**c)** que o Centro de Arbitragem Tributária (CAAD), já havia dado provimento ao entendimento da Requerente no acórdão proferido em 3 de abril de 2017, no processo n.º 630/2016-T - já transitado em julgado - que reconheceu o direito desta à utilização do benefício SIFIDE com referência aos exercícios de 2013 e 2014;

**m)** Em 30-10-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento pela Chefe de Divisão por subdelegação de competências em 27-10-2017 da Reclamação Graciosa apresentada.

## **2. Factos não provados**

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

## **3. Motivação da decisão sobre a matéria de facto**

Os factos que acima se consideraram provados resultam da aplicação de dois critérios ao julgamento da matéria de facto: o primeiro, da pertinência de cada facto concreto para a decisão, a qual compete ao Tribunal Arbitral determinar, seleccionando de entre todos os factos que foram alegados pelas Partes aqueles que revelam idoneidade para tal fim e discriminando a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário/CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil/CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Isto é, a selecção da matéria de facto pertinente para a solução da causa é feita através da condensação da materialidade fáctica alegada nos articulados, tendo em conta o silogismo que deve existir entre os factos seleccionados, a fundamentação jurídica e o segmento dispositivo que decidirá a causa.

No caso vertente a selecção dos factos pertinentes para o julgamento da causa foi feita através da escolha dos factos que, em função das várias soluções plausíveis de Direito, apresentavam relevância para a solução jurídica das questões debatidas nos autos (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

O segundo critério que subjaz à decisão sobre a matéria de facto assenta na convicção do Tribunal. A convicção do Tribunal emerge da análise crítica das provas, das ilacções retiradas dos factos instrumentais e de todos os elementos que são decisivos para essa convicção. Mas, para além dessa convicção, devem ser tomados em consideração os factos que estão admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito, tal como impõe o artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal baseia-se na livre apreciação das provas que, contudo, não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem

aqueles que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes (artigo 607.º, n.º 5, do CPC).

Da aplicação destes critérios ao caso concreto, resulta que a convicção do Tribunal quanto aos factos seleccionados e considerados provados assentou nos documentos constantes dos autos.

Por último, importa dizer que o Tribunal teve ainda em consideração, na resposta à matéria de facto, as máximas indiciárias de conteúdo determinístico-natural que, juntamente com o grau de probabilidade aceitável<sup>1</sup>, deram ao Tribunal, na apreensão dos factos, a verdade material tal como foi apurada e que, não existindo *factos não provados*, não se justifica a motivação da falta de prova dos mesmos.

## **B. Matéria de Direito**

Interessa, em especial, decidir quanto à questão principal a analisar nos presentes autos, a saber, aferir-se do direito de deduzir benefícios fiscais decorrentes de SIFIDE à colecta produzida por tributações autónomas.

Para o efeito importa em especial apurar, como iremos verificar, se as tributações autónomas são ou não determinadas de forma autónoma e distinta do apuramento levado a efeito nos termos que decorrem do artigo 90.º do CIRC.

A matéria das tributações autónomas, seu historial, natureza e eventual consideração para efeitos de dedutibilidade, já foi objecto de algumas decisões neste Tribunal, nomeadamente nas Decisões Arbitrais de 5 de Março de 2018, referente ao Processo n.º 474/2017-T, de 8 de Abril de 2018, referente ao Processo n.º 473/2017-T – Dedutibilidade dos benefícios fiscais em sede do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”), na Decisão Arbitral de 31 de Janeiro de 2018, referente ao Processo n.º 192/2017-T – Dedutibilidade dos Pagamentos Especiais por Conta (“PEC”) e dos benefícios fiscais em sede do SIFIDE, na Decisão Arbitral de 10 de Abril de 2018, referente ao Processo n.º 511/2017-T – Dedutibilidade dos benefícios

fiscais em sede do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI"), e na Decisão Arbitral de 23 de Fevereiro de 2017 relativa ao Processo 443/2016, IRC-Tributações Autónomas, SIFIDE e RFAI.

Note-se, contudo, que a jurisprudência acabada de citar não é unânime no tocante à questão de saber qual a natureza e características das tributações autónomas, daí se retirando, naturalmente, conclusões distintas.

Neste contexto, 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.

### **1. A interpretação das normas fiscais**

Como é sabido, o artigo 11.º da LGT prescreve que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Ora, o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil é claro quando determina que a interpretação não deve apenas cingir-se à letra da lei (elemento literal ou gramatical), mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo (*ratio legis*), tendo em conta a unidade do sistema (elemento sistemático), as circunstâncias em que a lei foi elaborada (elemento teleológico) e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elemento histórico).

O primeiro factor hermenêutico a que o intérprete pode lançar mão para alcançar o verdadeiro sentido e âmbito de aplicação dos textos legais é, pois, o que corresponde ao elemento literal ou gramatical.

Quanto ao elemento sistemático, determina a interpretação da norma de forma integrada considerando as demais disposições que formam o complexo normativo em que se integra a norma interpretanda.

No tocante ao elemento teleológico, *“Consiste este elemento na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste*

---

<sup>1</sup> Sobre os referidos *conteúdos* e máximas indiciárias, juízos de probabilidade e presunções judiciais, vd. Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ª edição, pp. 367 e ss. e Pires de Lima - Antunes

*fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico social que motivou a “decisão” legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma.*

*Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a “valoração” ou ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela opção que a norma exprime”<sup>2</sup>.*

Por último, de acordo com o elemento histórico há que apurar quanto ao contexto histórico da elaboração da norma.

A interpretação do normativo em causa deverá, pois, atender a estes elementos de interpretação.

## **2. Regras do SIFIDE e do CIRC**

O SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, foi criado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, com vigência prevista para os anos de 2006 a 2010, tendo sido reformulado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro, para vigorar até 2015 como Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II). Posteriormente, foi alterado pelos artigos 163.º e 164.º da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e transferido para os artigos 33.º a 40.º do Código Fiscal do Investimento, republicado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho. Os artigos 33.º, 35.º, 36 e 38.º do Código Fiscal do Investimento foram alterados pela Lei n.º 83-C/2013 (artigos 211.º e 212.º), aumentando-se o período de vigência até 2020 (no n.º 1 daquele artigo 36.º). Depois, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, aprovou um novo Código Fiscal do Investimento no qual acabou por vir a integrar o SIFIDE II.

Compulsadas a normas que regiam o SIFIDE à data dos factos que por ora nos ocupam, verificamos que, segundo o artigo 4.º do diploma (Âmbito da dedução), se determina que: “*Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que*

---

Varela, *Cód. Civil Anot.*, 4ª ed., I vol., p. 312.



*exercçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem: a) Taxa de base – 32,5% das despesas realizadas naquele período; b) Taxa incremental - 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euro) 1 500 000.”*

Com relevância para o caso dos autos relevam ainda os números 3 e 4 do artigo onde se explicita que: “2 - A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior. 3 - As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato.”

Das disposições transcritas resulta, em síntese, no que ao caso interessa, que os montantes em que se traduz o SIFIDE são deduzidos “aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência” e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis.

E que, na falta ou insuficiência de colecta, apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas “poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato”.

Ora, a colecta a que se refere o artigo 90.º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria colectável que conste nessa liquidação/autoliquidação (cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC).

Como salienta a AT, elucidativo da circunstância de que o crédito em que se traduz o SIFIDE é deduzido, e apenas, à colecta assim apurada, ou seja, à colecta apurada com base na matéria colectável, é o disposto no artigo 5º, alínea a), da lei reguladora do

<sup>2</sup> Conforme nos ensina J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1983, pp. 182 e 183.

SIFIDE, que impede que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indirectos.

As tributações autónomas são determinadas de forma autónoma e distinta do apuramento levado a efeito nos termos que decorrem do artigo 90.º do CIRC.

O artigo 133.º da Lei n.º7-A/2016, veio aditar ao artigo 88.º do CIRC o n.º21 com a seguinte redacção: “*A liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos no artigo 89º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*”, sendo que, por sua vez, o artigo 135.º da LOE de 2016 veio esclarecer que tal redacção tem natureza interpretativa.

Este era desde sempre o entendimento da AT, não se vislumbrando que tal norma tenha natureza inovatória. Ora, em conformidade com o n.º1 do artigo 13.º do Código Civil, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, retroagindo os seus efeitos à entrada em vigor da antiga lei, como se tivesse sido publicada na data em que foi a lei interpretada.

### **3. Natureza e características das tributações autónomas**

Como já antes escrevemos noutra sede, no decurso dos últimos anos o IRC tem sido objecto de grandes mudanças, tendo passado a sujeitar a tributação autónoma diversas despesas que abrangem um vasto leque de custos<sup>3</sup>.

As tributações autónomas foram inseridas nos códigos dos impostos sobre o rendimento primeiro com base no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e posteriormente através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, tendo então sido aditado no CIRC o artigo 69.º A.

A fundamentação para a respectiva introdução assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, bem como no facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributadas nas

---

<sup>3</sup> “As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º 2, Verão 2012.

peças dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor.

Assim, decidiu-se passar a sujeitar a taxas de tributação autónoma na esfera da entidade pagadora, quer em IRS quer em IRC (no caso de existência de contabilidade organizada), as despesas confidenciais ou não documentadas, as despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas.

Em 2009, o Governo duplicou a taxa de tributação autónoma de 5% para 10% com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2008<sup>4</sup>.

Em especial, a tributação autónoma sobre bónus e outras remunerações variáveis foi introduzida pelo Orçamento do Estado para 2010<sup>5</sup>, tendo-se ainda agravado as respectivas taxas em determinadas circunstâncias.

No Orçamento do Estado para 2011<sup>6</sup>, as taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do CIRCS voltaram a sofrer um aumento significativo.

Isto é, como se faz notar no Relatório do Grupo para a Política Fiscal de 2009, posteriormente à introdução das tributações autónomas nos códigos, ocorreram alterações que parcialmente modificaram os respectivos fundamentos<sup>7</sup>. Neste contexto, nas conclusões do Relatório manifesta-se “*preocupação com a generalização das tributações autónomas, o que se nos afigura susceptível de subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento*”, mas, em simultâneo, após se ter constatado o nível de receita que as tributações autónomas propiciam, conclui-se que “*Reconhecemos, todavia, não se antever alternativa válida para a sua substituição por outro regime, pelo menos na sua totalidade*”<sup>8</sup>.

Como nos ensina Casalta Nabais, a imposição de tributações autónomas explica-se “*(...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas*

<sup>4</sup> Através da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro.

<sup>5</sup> Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que veio aprovar o Orçamento do Estado para 2010.

<sup>6</sup> Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro que veio aprovar o Orçamento do Estado para 2011.

<sup>7</sup> Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, CCTF n.º 209, Fevereiro 2009, p. 333.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 335. Este grupo teve a coordenação geral de António Carlos dos Santos e António Martins e o sub grupo da reforma dos impostos sobre o rendimento de Rui Duarte Morais, sendo composto por Manuel Faustino, Maria dos Prazeres Lousa, Ricardo da Palma Borges, Rodrigo de Castro e Gustavo Courinha.

*ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social”<sup>9</sup>.*

Saldanha Sanches, a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, conclui que: *“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 da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. (...)*

*Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objecto de tributação.”<sup>10</sup>.*

Helena Martins, após reconhecer que as tributações autónomas constituem um “entorse” à luz das características próprias do IRC, conclui que encontram justificativo nos objectivos que visam prosseguir<sup>11</sup>. Como elucida, a generalidade das situações abrangidas pelo disposto no artigo 88.º do CIRC respeita a casos de evasão fiscal.

Como prossegue, o legislador opta por sujeitar os gastos a tributação autónoma como forma alternativa e mais eficaz do que a não dedutibilidade de uma parcela do gasto para efeitos de determinação do lucro tributável. Tal como elucida, no caso de a empresa apurar prejuízo fiscal, a não dedutibilidade não redundaria numa tributação.

<sup>9</sup> Cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, Outubro 2010, p. 614.

<sup>10</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 407.

<sup>11</sup> Cfr. Helena Martins, “O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012, pp. 280-284.

Como defendemos, em nosso entendimento as tributações autónomas são impostos indirectos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento e que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto directo, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo<sup>12</sup>.

Na realidade, os factos sujeitos a tributação autónoma são distintos dos que se encontram sujeitos a IRC *stricto sensu*. A sua inserção no Código do IRC deve-se, assim, a motivos meramente pragmáticos, desvirtuando o carácter único do imposto.

Enquanto que o lucro tributável sujeito a IRC é de formação sucessiva, as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única.

O facto de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil tão pouco afasta a natureza de facto tributário instantâneo.

Assim, o facto tributário verifica-se no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma.

Note-se ainda que o facto de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil tão pouco afasta a natureza de facto tributário instantâneo, tal como ninguém discute que o IVA é um imposto de obrigação única e não um imposto periódico apesar de a respectiva liquidação ser feita com referência a um determinado período de tributação mensal ou trimestral.

Como salienta Casalta Nabais no contexto das tributações autónomas avulsas sobre as empresas e reportando-se em especial às “taxas de tributação autónomas” constantes do artigo 88.º do CIRC, tais taxas começaram por se reportar a situações de elevado risco de fraude e evasão fiscais, contudo, com o “*andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que*

---

<sup>12</sup> “As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, op. cit..

*enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimentos das empresas”*<sup>13</sup>.

Neste sentido, salienta que existem uma série de situações de tributações autónomas que o levam a concluir que, “...ao lado do IRC (e do IRS empresarial), se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que o sustente, a tributação das empresas. O que se nos afigura de todo inadmissível”<sup>14</sup>.

Ora, tratando-se as taxas de tributação autónoma e o IRC de tributos distintos, importa retirar todas as consequências devidas de tal facto.

Veja-se ainda neste sentido, nomeadamente, as Decisões Arbitrais no Proc. n.º 443/2016, de 23 de Fevereiro de 2017 e no Processo n.º 504/2016-T, de 21 de Março de 2017.

Neste último esteve em análise a dedução e/ou a compensação dos montantes pagos à AT a título de pagamento especial por conta (PEC) contra a colecta total do IRC, a qual incluiria as tributações autónomas e a derrama estadual<sup>15</sup>.

Tal como se nota nesta Decisão, fundamentando-se devidamente com argumentos com os quais concordamos, conforme posição adoptada nas Decisões Arbitrais n.º 722/2016-T, de 28 de Junho de 2016 e n.º 443/2016, de 23 de Fevereiro de 2017, com as tributações autónomas tributa-se a despesa e não o rendimento, posição que é assumida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Vítor Gomes (voto de vencido aposto 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*

<sup>13</sup> Casalta Nabais, “Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português”, *O Memorando da Troika e as Empresas*, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, N.º5, Almedina, Julho 2012, p. 27.

<sup>14</sup> Casalta Nabais, *idem*, p. 28.

<sup>15</sup> Regista-se que esta Decisão tem um voto de vencido.

*tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta”.*<sup>11</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.*”

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 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>16</sup>

Como se nota, mais recentemente, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11, aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11, 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,*

---

<sup>16</sup> Processo n.º 830/11, de 21-03-2012 (2ª secção).

*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 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.”<sup>17</sup>*

Salienta-se ainda nesta Decisão que, no que se refere à doutrina, no essencial, o conceito e a natureza das tributações autónomas não se afasta substancialmente do entendimento da aludida jurisprudência do Tribunal Constitucional.

Assim, como conclui 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>18</sup>

Como igualmente se ressalta, 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<sup>19</sup>.

No que se refere à evolução da figura das tributações autónomas, retira-se, designadamente, a ilacção de que as tributações autónomas visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos.

Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo

---

<sup>17</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>18</sup> In “*Apontamentos ao IRC*”, Almedina, 2009, pp. 202-203.



não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Como se nota, é pacífico que as tributações autónomas radicam na necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objecto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são susceptíveis 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.

É neste contexto que se conclui o seguinte: *“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 efectua o seu apuramento.*

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

(...)

*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 efectivamente 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*

<sup>19</sup> Nesse sentido cita-se Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 406.

*imposto, pelo que seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti-abusivo que as impregna, ou seja, o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.*

(...)

*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>22</sup>

*Com efeito, 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 reditórios 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 efectuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.”*

Já antes na Decisão Arbitral proferida no Proc. n.º 443/2016, no qual se decidia, entre outras questões em tudo similares à que por ora nos ocupa no âmbito do SIFIDE e às tributações autónomas, se concluiu por unanimidade que:

*“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.*

*Assim, atento o que vai exposto, estamos agora em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do SIFIDE e do RFAI à parte da colecta de IRC do Grupo Fiscal B..., correspondente às taxas de tributações autónomas, em cada um dos exercícios de 2011 e 2012.*

*Face ao acima exposto, concluiu-se que a colecta 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 colecta 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 colecta resultante das tributações autónomas e, de outro, propiciaria a dedução de certo benefício fiscal (no caso em concreto, estão em causa o SIFIDE<sup>[19]</sup> e o RFAI<sup>[20]</sup>, pelo cumprimento dos objectivos ou adopção 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 adopção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art.º 88.º do Código do IRC).*

*O entendimento arbitral ora sufragado, no sentido da orientação seguida no Acórdão Arbitral n.º 722/2015-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 e 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*

*(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, improcede o argumento da Requerente no sentido da declaração de ilegalidade das liquidações por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, porquanto o Tribunal não decide com base na aplicação da lei interpretativa.”*

### **3. Apreciação dos Pedidos**

Do que vem sendo dito, entende este Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerente, pelas razões e 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 2015, improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas.

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas respeitante aos exercícios de 2015, ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

### **4. Responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais**

Em conformidade com o estatuído no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

Assim, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC da Requerente, nas partes produzidas pelas tributações autónomas, do exercício de 2015, objecto de impugnação, absolvendo-se a Requerida deste pedido;
- b) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2015 (EUR 12.210,19), acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, conforme formulado pela Requerente, porquanto este pedido se encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral acima referido em a), absolvendo-se a Requerida do respectivo pedido e, em consequência,
- c) Manter as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão dos actos tributários de autoliquidação de IRC relativos ao exercício de 2015;
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade 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 € 12,210,19 (doze mil, duzentos e dez euros e dezanove cêntimos).

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Setembro de 2018

A Árbitro

(Clotilde Celorico Palma)