

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 406/2018-T

Tema: IRC - Tributações Autónomas; SIFIDE; CFEI.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maças (Árbitro Presidente), Dr. Olívio Mota Amador (Árbitro Vogal) e Prof. ^a Doutora Maria do Rosário Anjos (Árbitro Vogal), designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral acordam no seguinte:

I - Relatório

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua, ...-... .., Lisboa, (doravante designada por “Requerente”) apresentou, em 28-08-2018, um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*), 5.º, n.º 3, alínea *a*), 6.º, n.º 2, alínea *a*) e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*) e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”), para declarar a ilegalidade e consequente anulação da autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2015, e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada em 30-05-2018, na medida em que não admitem a dedução à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma dos benefícios fiscais apurados no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) e do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) no montante de € 345.809,91 (trezentos e quarenta e cinco mil, oitocentos e nove euros e noventa e um cêntimos).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite, em 28-08-2018, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada por “Requerida”).
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas das designações dos árbitros, em 17-10-2018, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 07-11-2018.
6. A Requerida, devidamente notificada para o efeito através do despacho arbitral, de 07-11-2018, apresentou a sua resposta, em 10-12-2018, defendendo-se por impugnação e remeteu, na mesma data, o processo administrativo.
7. Atendendo ao disposto nas alíneas *c*) e *e*) do artigo 16.º e no n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, o Tribunal Arbitral por despacho, de 10-12-2018, dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, tendo concedido às partes prazo para a apresentação de alegações escritas e fixado o dia 07-05-2019 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.
8. As alegações foram apresentadas pela Requerente, em 04-01-2019, e pela Requerida, em 21-01-2019.
9. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

9.1. As tributações autónomas configuram fundamentalmente um mecanismo de tributação em sede de IRC. De onde se impõe concluir que o artigo 90.º do Código do IRC (CIRC) se refere às formas de liquidação do IRC, quer pelo sujeito passivo quer pela AT, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no CIRC, incluindo tributações autónomas, não existindo sequer qualquer outra disposição que preveja termos distintos para a sua liquidação. Deste modo, constata-se que a dedução relativa a benefícios fiscais, prevista no artigo 90.º, n.º 2, alínea *c*), do CIRC, é necessariamente aplicável à coleta resultante das tributações autónomas.

9.2. Consequentemente, nos casos em que o montante dos benefícios fiscais seja superior à coleta resultante do lucro tributável, será o remanescente do crédito de imposto dedutível, também, à coleta resultante das tributações autónomas e até à concorrência desta. Termos em que, concluindo-se que a coleta de IRC, resultante do lucro tributável e de tributações autónomas, é apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC dúvidas não podem restar quanto a serem indistintamente aplicáveis a tal coleta as deduções previstas na alínea *c*) do seu n.º 2, dado que se reportam «ao montante apurado nos termos do número anterior».

9.3. Tendo em conta o propósito do legislador de privilegiar o incentivo em I&D empresarial, inexistente fundamento legal para afastar a dedutibilidade do benefício fiscal do Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) à coleta das tributações autónomas que resulta diretamente dos artigos 36.º, n.º 1, do Código Fiscal do Investimento (republicado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho) e 38.º, n.º 1, do novo Código Fiscal do Investimento (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro).

9.4. No que concerne à dedutibilidade das despesas de investimento previstas no Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), entende a Requerente aplicar-se, *mutatis mutandis*, o que *supra* se deixou exposto a propósito do SIFIDE, inexistindo quaisquer motivos que obstem à adoção de posição distinta.

9.5. Deste modo, não há fundamento para uma interpretação que obste à dedutibilidade do SIFIDE e do CFEI ao IRC, pelo que as correspondentes despesas são dedutíveis à globalidade da coleta de IRC, nomeadamente à resultante das tributações autónomas, devendo o ato tributário posto em crise ser anulado, com as demais consequências legais.

9.6. À luz do exposto impõe-se concluir que o artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, o qual atribuiu natureza interpretativa à nova redação do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proibição da retroatividade previsto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, quando interpretado no sentido de ditar, em exercícios prévios à entrada em vigor daquela lei, o afastamento do direito à dedução à coleta de IRC (derivada de tributações autónomas) de benefícios fiscais. Assim sendo, constata-se não ser aplicável aos exercícios em referência (exercícios de 2013 e 2014) o artigo 88.º, n.º 21, do CIRC, na redação do artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, pelo que este regime não se afigura apto a obstaculizar a dedução do SIFIDE e do CFEI, enquanto benefícios fiscais, à coleta derivada das tributações autónomas.

9.7. A Requerente entende que a autoliquidação de IRC do exercício de 2015 é parcialmente ilegal, requerendo-se a sua anulação, na parte em causa, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *d*), do RJAT, tudo com as demais consequências legais. Acresce que padecendo os atos tributários, que estão na origem dos presentes autos, do vício de violação de lei, assiste à Requerente o direito à perceção de juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços da AT, no período compreendido entre 31 de maio de 2016 (dia seguinte ao da submissão da Modelo 22 de IRC do exercício de 2016) e a data de emissão da respetiva nota de crédito.

10. A posição da Requerida, expressa na resposta e nas alegações, pode ser sintetizada no seguinte:

10.1. A integração das tributações autónomas, no CIRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se

corporizou, nomeadamente, no quadro do artigo 90.º, n.º 1, alínea *a*), do CIRC, em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de obedecerem a regras diferentes, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do artigo 87.º do CIRC à matéria coletável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código (*i. e.*, tendo como base o lucro) e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no artigo 88.º do CIRC. Donde resulta que, o montante apurado nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea *a*), do CIRC não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do coleta do IRC, com a qual exista uma correspondência direta, de forma a ser mantida a coerência da estrutura concetual do regime- regra do imposto.

10.2. Atenta a diversidade das realidades sujeitas às taxas de tributação autónoma, as finalidades marcadamente anti evasivas que lhe estão adstritas e a natureza instantânea em matéria de verificação dos factos geradores, é possível concluir que coexistem modalidades diferentes de imposição criadas por razões de política fiscal. Esta autonomização projeta-se, conseqüentemente, em processos de liquidação distintos e no apuramento separado das respetivas coletas. Em termos globais, a coleta do IRC, apurada nos termos dos artigos 89.º e 90.º, n.º 1, tem natureza compósita, cindível: (*i*) Por um lado, entre a coleta de imposto propriamente dita, resultante da estrutura geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas coletivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (artigo 103.º, n.º 1, da CRP), a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º, n.º 2, nos termos e modos ali referenciados; e (*ii*) Por outro, o somatório das coletas das tributações autónomas que incorporam um sentido e fundamentos próprios e que, por isso, não devem ser objeto de confusão.

10.3. Nas deduções à coleta a título de benefícios fiscais, o montante ao qual são efetuadas só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas previstas no artigo 87.º do CIRC. No que tange à dedução relativa a benefícios fiscais [artigo 90.º, n.º 2, alínea *b*)], quando se trata de benefícios

ao investimento (como é o caso do SIFIDE), tem subjacente a filosofia que o benefício constitui um prémio cuja amplitude varia com rendibilidade dos investimentos, pois quanto mais elevado foi o lucro/matéria coletável do IRC, maior será a capacidade para efetuar a dedução.

10.4. As normas que regulam a dedução dos benefícios fiscais ao investimento, incluindo o SIFIDE, RFAI e CFEI, integram-se pelo modo como operam e pelas finalidades adstritas aos benefícios, na estrutura do regime-regra do IRC, pelo que não são conciliáveis com a *ratio legis* das tributações autónomas, nem com os respetivos factos geradores, e a prova é que o próprio legislador teve o cuidado de marcar essa linha divisória no artigo 3.º, n.º 5, alínea a), da Lei 49/2013.

10.5. Não há uma liquidação única de IRC, mas antes dois apuramentos. Isto é, existem dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos do artigo 90.º/1-a) do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efetuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º e 88.º do CIRC, às respetivas matérias coletáveis, determinadas igualmente de acordo com regras próprias. Logo, não se pode concluir que a norma do artigo 88.º, n.º 21, na parte em que clarifica a impossibilidade de serem efetuadas quaisquer deduções ao montante das coletas das tributações autónomas, tem por escopo fixar o entendimento que sempre vigorou em matéria de deduções à coleta do IRC e que apenas foi posto em crise na decorrência de alguma jurisprudência arbitral recente.

10.6. Os documentos apresentados nos autos pela Requerente apenas demonstram a existência de créditos fiscais decorrentes do SIFIDE. Porém, a Requerente não demonstra o cumprimento dos demais requisitos necessários para poder usufruir dos benefícios: ter a situação fiscal e contributiva regularizada em 2015.

10.7. A liquidação em causa não provém de qualquer erro dos serviços, mas decorre diretamente da aplicação da lei. A Requerida limitou-se, portanto, a aplicar as consequências jurídicas, que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto

subjacentes à correção efetuada, pelo que deverá ser, também, julgada improcedente a impugnação quanto aos juros peticionados.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, de acordo com o disposto nos 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.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1-** A Requerente é uma sociedade comercial anónima de direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, cujo objeto social consiste, nomeadamente, na prossecução de atividades de operação e gestão de aeronaves, estando sujeita a IRC, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 3.º, n.º 4, do CIRC e sendo um contribuinte de elevada relevância económica e fiscal na aceção do artigo 68.º-B da LGT (vd., Processo Administrativo fls. 89);

- 2-** No exercício de 2013, foi concedido à Requerente o benefício fiscal no âmbito do CFEI, no montante de €109.313,35, correspondente a 20% do valor total do investimento efetuado entre 01-06-2013 e 31-12-2013 (vd., Documento n.º 4 junto ao Pedido de Pronuncia Arbitral);

- 3- Na sequência das candidaturas da Requerente ao SIFIDE foram deferidos pela Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial os seguintes créditos fiscais: € 143.796,36 (relativo ao exercício de 2013); € 89.179,63 (relativo ao exercício de 2014); € 140.665,83 (relativo ao exercício de 2015) (vd., Documentos n.ºs 5, 6 e 7 juntos ao Pedido de Pronúncia Arbitral);
- 4- A Requerente apenas conseguiu deduzir à coleta de IRC, dos exercícios de 2015 e 2016, o montante de € 134.293,25, respeitante a parte do SIFIDE do exercício de 2013 (vd., Documentos n.ºs 1 e 8 a 11 juntos ao Pedido de Pronúncia Arbitral);
- 5- Dos montantes elencados no n.º 3 *supra*, permaneceram por deduzir à coleta de IRC benefícios fiscais no montante global de € 348.661,92 correspondentes a:

Benefício Fiscal	Exercício	Montante (€)
CFEI	2013	109.313,35
SIFIDE	2013	9.503,11
SIFIDE	2014	89.179,63
SIFIDE	2015	140.665,83

- 6- A Requerente entregou, em 30-05-2016, a Declaração de Rendimentos de IRC Modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2015, na qual apurou, no quadro 10, campo 365, tributações autónomas no montante global de € 345.809,91 e, no quadro 10, campo 367, uma coleta de € 245.656,54 (vd., Documento n.º 1 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral).
- 7- A Requerente, em 30-05-2018, apresentou reclamação graciosa dirigida ao Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, que recebeu o n.º ...2018..., para anular a autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2015, por não se conformar com a impossibilidade de dedução do CFEI e SIFIDE à coleta de IRC resultante das tributações autónomas (vd., Documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral);

- 8- A Requerente foi notificada, através de ofício da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 11-06-2018, para exercer o seu direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea *b*) da LGT, mas não o fez (vd., Processo Administrativo fls. 100);
- 9- A Requerente foi notificada, por ofício de 15-07-2018, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, identificada no n.º 7 *supra*, proferido pelo Chefe de Divisão do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, por delegação de competências, em 09-07-2018, exarado na Informação n.º ...-AIR1/2018 (Vd., Documento n.º 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto cabe ao Tribunal o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada, não tendo que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

§1. Questão decidenda

A questão central a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se deve ser reconhecido à Requerente o direito a deduzir os benefícios fiscais, a título de SIFIDE e CFEI, à coleta produzida por tributações autónomas.

Na análise da questão suscitada pela Requerente impõe-se começar por explicar a diferenciação entre as figuras da tributação autónoma e do IRC. Depois, verificar se no cálculo das tributações autónomas cabem ou não quaisquer deduções e como se efetua a respetiva liquidação. Por fim, verificar se os regimes de apoio ao investimento, que são concretizados em deduções à coleta, nomeadamente os regimes do CFEI e do SIFIDE, se reportam ou não à coleta de IRC *stricto sensu* e para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas.

§2. Aplicação do direito ao caso *sub judice*

Relativamente à questão *decidenda* acima enunciada o Tribunal sufraga a posição adotada pela Decisão Arbitral n.º 111/2018-T, de 10 de janeiro de 2019, acórdão cujo coletivo foi presidido pelo aqui também Árbitro Presidente (e para cujo teor da decisão desde já aqui remetemos).

Quanto à diferenciação de natureza entre as figuras da tributação autónoma e do IRC este Tribunal reitera a posição adotada de forma uniforme pela jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo e da Doutrina no sentido de que as tributações autónomas são um imposto sobre a despesa diferente e distinto do IRC que é um imposto sobre o rendimento.

A este respeito a Decisão Arbitral n.º 111/2018-T afirma: *“As tributações autónomas são um imposto sobre a despesa diferente e distinto do IRC que, indiscutivelmente, é um imposto sobre o rendimento. Isto sem se discutir se as tributações autónomas têm ou não natureza – semelhanças – com o IRC. É que independentemente das possíveis semelhanças não há dúvida que são impostos diferentes.*

Esta jurisprudência foi iniciada há já 7 anos no tribunal constitucional com o voto de vencido do Exmo. Conselheiro Vítor Gomes, aposto no Acórdão n.º 204/2010. No Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho, o Tribunal Constitucional reformulou a doutrina do Acórdão n.º 18/11 aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes.

Esta jurisprudência foi mais tarde reafirmada pelo Plenário, no Acórdão n.º 617/2012, processo n.º 150/12, de 31/1/2013 e, recentemente, no Acórdão n.º 197/2016, proferido no âmbito do processo n.º 465/2015.

No mesmo sentido tem andado o Supremo Tribunal Administrativo como se confirmará, entre outros, no Acórdão de 21/3/2012, processo 830/11, de 21/3/2012.

A doutrina também acompanha esta posição.

De Sérgio Vasques, em nota de rodapé 60, página 342, do seu Manual de Direito Fiscal Almedina, 2015, a Rui Morais nos Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, pp. 202-203, passando pelo Professor Casalta Nabais no seu Direito Fiscal, 8.ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 542 e pela Professora Ana Paula Dourado nas Direito Fiscal, Lições, 2015, pp. 237 ss. Todos reiteram a posição já sufragada pelos tribunais portugueses. A tributação autónoma e o IRC são impostos diferentes.

Tem sido este o entendimento seguido em várias decisões, nomeadamente a decisão arbitral proferida pelo colectivo presidido pelo Senhor Conselheiro Carlos Alberto Cadilha no âmbito do processo n.º 7/2018-T de 3 de Julho de 2018: “A tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento mas à realização de despesas)”.

Esta tese foi transposta para a lei de forma inequívoca pelo próprio legislador quando na redacção introduzida ao artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a), do Código do IRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, se passa a dizer que “não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável» «o IRC, incluindo as tributações autónomas”. Que sentido faria deixar claro na lei que a tributação autónoma e o IRC não são dedutíveis ao lucro tributável se as tributações autónomas fizessem parte do IRC? Se assim fosse os Acordos para Evitar a Dupla Tributação teriam as tributações autónomas incluídas onde se refere o IRC o que, como se

sabe, não sucede. Essa é de resto a razão pela qual Portugal tem vindo a incluir as tributações autónomas na lista de impostos abrangidos. Assim, em face do exposto pode desde já concluir-se, de forma singela, que se o legislador fiscal entendesse que o IRC incluía as tributações autónomas não teria tido necessidade de distinguir as duas realidades, pois esse IRC já incluiria necessariamente as tributações autónomas.

E não é pelo facto de a tributação autónoma estar inserida no Código do IRC que as duas realidades se devem confundir.

Recorde-se que a tributação autónoma foi introduzida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, não tendo sido imediatamente inserida no Código IRC. O legislador só 10 anos depois do surgimento da tributação autónoma decidiu introduzi-la no Código IRC através da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro. O que o legislador procurou com esta sistemática foi um efeito anestesizador, já que, não obstante as tributações autónomas serem liquidadas independentemente do IRC, são autoliquidadas juntamente com a declaração do IRC, através do modelo 22. Quanto a esta questão o Tribunal Constitucional considerou, nos Acórdãos n.ºs 18/2009 e 85/2010, que a tributação autónoma poderia estar inserida em qualquer outro código ou diploma autónomo.

E as realidades são diferentes desde logo porque os objectivos são diferentes.

No IRC visa-se a tributação do rendimento sob o escrutínio da capacidade contributiva.

Já a tributação autónoma teve, pelo menos originariamente, dois objectivos bem diferentes sempre sob a legitimação do princípio da igualdade tributária.

O primeiro o de tributar na esfera das empresas o que não se consegue tributar em sede de IRS e o segundo o de desincentivar a realização de certas despesas ou de certos comportamentos. A este propósito o professor Saldanha Sanches chegou mesmo a afirmar que “Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal que se encontra na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial” acrescentando ainda que na “«(...) designação de “tributações autónomas”, escondem-se realidades muito diversas (...)»” (Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição (2007), Coimbra Editora, pág. 406/7). O Professor Guilherme de Oliveira Martins afirma que as tributações autónomas “(...) cumprem, no essencial, duas funções: por um lado, 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; outros tipos de tributações autónomas visam, pura e simplesmente, penalizar comportamentos presuntivamente evasivos ou fraudulentos dos sujeitos passivos, consubstanciando um mecanismo antiabusivo.”.

Neste sentido, a decisão arbitral proferida pelo colectivo presidido pelo Senhor Conselheiro Carlos Alberto Cadilha no âmbito do processo n.º 641/2017-T: “as taxas de tributação autónoma têm a natureza de normas anti-abuso e destinam-se a desencorajar certas situações especiais que visem obter uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos que se presume não serem determinados por uma causa empresarial”.

A tributação autónoma visa apenas certas despesas tipificadas na lei fiscal, e não a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respectivo exercício económico, visam então tributar uma vantagem patrimonial obtida, via de regra, através da realização destas despesas e que se traduz, conseqüentemente, na diminuição do lucro tributável. O IRC visa, por seu turno, tributar o rendimento real do sujeito passivo atendendo à sua capacidade contributiva.

Há que lembrar que é unanimemente aceite quer pela jurisprudência, quer pela doutrina, que as taxas autónomas de IRC (e IRS) são um tributo de obrigação única distinto dos próprios IRC e IRS, impostos de formação sucessiva. Há também que relembrar que a autonomia das taxas autónomas resulta de possuírem um facto gerador radicalmente distinto do IRS/IRC, de obedecerem a regras de liquidação próprias e de servirem finalidades muito específicas.

O legislador tem vindo a alargar o âmbito da tributação autónoma, tendo passado a incluir os encargos relativos a indemnizações pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estes cessem funções, e, bem assim, os encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas ultrapassem certos limiares. O que se mostra justificado como uma forma de assegurar “uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas”.

*Com efeito, as finalidades das **tributações autónomas** são hoje variadas mas, no que têm de mais importante, insista-se, elas **servem para garantir a igualdade tributária** garantindo a sujeição a imposto de valores que, sendo despesa na esfera das empresas, prefiguram rendimento na esfera de terceiros e prevenindo o planeamento abusivo pelo recurso a paraísos fiscais. **Estes objectivos são de superlativa importância para garantir a justa distribuição dos rendimentos e da riqueza a que apela o artigo 103.º, n.º 1, CRP.**”*

Consequentemente, a dedução à coleta é uma realidade inerente ao IRC enquanto imposto enformado pelos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real. Já o mesmo não acontece em relação à coleta devida por tributações autónomas, aliás a dedução de tais encargos, caso se verificasse, eliminaria o sentido anti abusivo que as caracteriza.

Apesar da inserção sistemática e a ligação funcional ao IRC, as tributações autónomas são cobradas no âmbito do processo de liquidação deste imposto sem, no entanto, se descaracterizarem e perderem sua raiz dogmática própria.

Em suma, as tributações autónomas, que incidem sobre certas despesas, funcionam de modo diferente do que constitui o escopo do IRC ao tributar rendimentos.

No desenvolvimento desta posição a Decisão Arbitral n.º 111/2018-T refere, de forma pertinente, o seguinte: *“Nada se diz na lei se o que está no artigo 90.º do Código do IRC, sob a epígrafe “Procedimento e Forma de liquidação” se aplica às duas realidades – IRC e tributação autónoma – ou a uma só e a qual. Porém, no entender deste Tribunal duma interpretação teleológica e sistemática da lei resulta claro que o n.º 1 do artigo 90.º - que encerra o procedimento de liquidação – se aplica quer ao IRC quer às tributações autónomas. Já o n.º 2 do mesmo artigo – que encerra a forma de liquidação – reporta-se aos casos da matéria colectável referida no artigo 15.º do CIRC, ou seja, ao IRC.*

Para melhor compreender esta conclusão será necessário perceber que foi estabelecido no então n.º 6 do artigo 109.º do Código do IRC, actual artigo 117.º, que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando estejam sujeitas a tributação autónoma. E para determinados efeitos – designadamente

para efeitos das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC ou do cálculo dos pagamentos por conta ou ainda do Resultado da Liquidação (artigo 92.º) - ficou, então, ao cuidado do intérprete e do aplicador da lei a tarefa de identificar a parte relevante de colecta do IRC. Isto extraindo dos normativos aplicáveis um sentido útil, literalmente possível, que permita uma solução coerente e conforme com a natureza e funções atribuídas a cada componente do imposto. Pois bem, é aqui que há que ter cautela.

Quando se trata das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código IRC, parece defender a Requerente que a expressão “montante apurado nos termos do número anterior” deva ser entendida como abrangendo o somatório do montante do IRC, apurado sobre a matéria colectável determinada segundo as regras do capítulo III e às taxas previstas no artigo 87.º do mesmo Código, e o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no artigo 88.º. Ora, o resultado desta interpretação implicaria desde logo e de uma forma muito singela que na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do artigo 105.º do Código do IRC, e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do artigo 90.º, fossem incluídas as tributações autónomas. Com efeito, para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerado o IRC apurado com base na matéria colectável determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do artigo 87.º do respectivo Código. E aqui não há qualquer diferendo nem na Doutrina nem na jurisprudência. Pois que, é de salientar que a coerência e adequação deste entendimento alicerça-se na própria natureza dos pagamentos por conta do imposto devido a final, os quais, de acordo com a definição do artigo 33.º da LGT são “as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário”, constituindo uma “(...) forma de aproximação do momento da cobrança ao do da percepção do rendimento de modo a colmatar as situações em que essa aproximação não pode efectivar-se através das retenções na fonte”. Portanto, só faz sentido concluir que a respectiva base de cálculo corresponda ao montante da colecta do IRC resultante da matéria colectável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo.

Aqui, este Tribunal acompanha o que defende a Requerida insistindo-se de que a única (e consistente) interpretação da expressão “montante apurado nos termos do número anterior”

com a natureza das deduções referidas nas alíneas nas alíneas do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, relativas a:

- créditos de imposto por dupla tributação internacional jurídica e económica (actuais alíneas a) e b));
- benefícios fiscais (actual alínea c));
- pagamento especial por conta (actual alínea d));
- e retenções na fonte (actual alínea e)).

Na realidade, faz-se notar que o traço comum a todas as realidades reflectidas nas deduções referidas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC reside no facto de respeitarem a rendimentos ou gastos incorporados na matéria colectável determinada com base no lucro do sujeito passivo ou pagamentos antecipados do imposto, **sendo, por isso, inteiramente alheios às realidades que integram os factos geradores das tributações autónomas.**”

Para este Tribunal afigura-se claro que no cálculo das tributações autónomas não cabem quaisquer deduções sendo a respetiva liquidação efetuada nos termos dos artigos 88.º e 89.º e do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC. O legislador no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC refere-se apenas à matéria coletável constante do artigo 15.º do CIRC. O facto do procedimento de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 90.º do CIRC se aplicar também às tributações autónomas não implica direta e necessariamente que o mesmo ocorra com o n.º 2 do referido artigo 90.º.

Finalmente impõe-se analisar agora se os regimes de apoio ao investimento que são concretizados em deduções à coleta do IRC, nomeadamente os regimes do CFEI e do SIFIDE, se reportam ou não à coleta de IRC *stricto sensu*.

Primeiro, em termos de enquadramento, importa referir que a Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho aprovou o CFEI com o intuito de promover o investimento e internacionalização das empresas nacionais por intermédio da concessão de um crédito fiscal, na forma de dedução à coleta, pela realização de certos investimentos. O CFEI correspondeu a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração realizadas, até à concorrência de 70% daquela coleta. O investimento elegível para a obtenção deste crédito fiscal tinha que ser realizado entre 1 de Junho de 2013 e 31 de Dezembro de 2013, sendo que o montante máximo das despesas de investimento elegíveis era de € 5 000 000,00

por sujeito passivo. O CFEI não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimentos elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza.

Já o SIFIDE foi primeiro aprovado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, e sucessivamente previsto nos artigos 33.º a 40.º do Código Fiscal do Investimento e nos artigos 35.º a 42.º do Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

O SIFIDE II permite às empresas a obtenção de um benefício fiscal, em sede de IRC, proporcional à despesa de investimento em investigação e desenvolvimento que consigam evidenciar, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido. Assim, o benefício a obter com o SIFIDE II traduz-se na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, um montante de crédito fiscal que resulta do somatório das seguintes parcelas: Taxa base: 32,5% das despesas realizadas no exercício; Taxa incremental: 50% do acréscimo das despesas realizadas no exercício face à média aritmética simples das despesas realizadas nos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1.500.000. Os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de 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 coleta 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*”.

Como salienta a Decisão Arbitral citada “*(...) o legislador do regime do SIFIDE, ao fazer essa referência expressa ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, está a reportar-se à colecta de IRC propriamente dita para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas precisamente porque não entram no apuramento nem do lucro tributável, nem da matéria colectável, e, como consequência, não concorrem para o IRC liquidado.*”

É perceptível que, apesar do artigo do SIFIDE se referir ao artigo 90.º como um todo refere-se ao montante apurado nos termos do n.º 2 do artigo 90.º, e este só se aplica, como já se sabe, ao IRC.

A dedução relativa a benefícios fiscais (alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º), quando se trata de benefícios ao investimento - como é o caso do SIFIDE -, tem subjacente a filosofia de

que o benefício constitui um prémio cuja amplitude varia com rendibilidade dos investimentos, pois quanto mais elevado foi o lucro/matéria colectável do IRC maior será a capacidade para efectuar a dedução. E é esta a lógica do benefício fiscal do SIFIDE que justifica e legitima a derrogação ao princípio da igualdade tributária.

*Assim, não subsiste qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de o regime do SIFIDE estabelecer que os mesmos são concretizados em deduções à colecta dos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, i.e., do IRC. É porque no entender deste tribunal quer as tributações autónomas quer o IRC são liquidados nos termos do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. Porém das duas realidades a única que é passível de dedução à colecta – isto é de concretização do benefício é, quer por razões literais (porque o n.º 2 do artigo 90.º se aplica unicamente ao IRC) quer por razões materiais (o benefício só se efectiva se houver lucro de modo a premiar a **rendibilidade do investimento**), é a colecta do IRC que como vimos é diferente e distinta da tributação autónoma. O resultado das tributações autónomas, apurado de forma autónoma/independente/separada não concorre para a colecta do IRC, pelo contrário, há-de acrescer ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do valor a pagar ou a recuperar, o que consubstancia um resultado bem diferente. Note-se a este propósito que são desde logo devidas tributações autónomas (agravadas) no caso de sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais.”*

Atendendo à natureza e razão de existência das tributações autónomas não é possível admitir a dedução de benefícios fiscais à coleta de tributação autónoma, sob pena de violação do princípio da igualdade tributária.

Se um sujeito passivo pudesse efetuar a dedução a título de SIFIDE ou outros benefícios fiscais ao montante de tributações autónomas incidentes sobre despesas não documentadas a função dessas tributações na prevenção ou evitação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados ficaria subvertida.

Ora, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, este Tribunal não encontra razão justificativa para esse desincentivo poder desvanecer-se em prol de um benefício fiscal. Seria admitir que os créditos fiscais

resultantes de incentivo ou benefício fiscal pudessem neutralizar o efeito sancionatório da tributação autónoma, desvirtuando o próprio conceito de benefício fiscal e os princípios da capacidade contributiva e da justa repartição da carga fiscal.

Tal como Decisão Arbitral *supra* citada refere “(...) o Tribunal realiza não uma interpretação restritiva do artigo 4.º do SIFIDE II mas tão só uma interpretação teleológica e sistemática do previsto quer no SIFIDE quer no Código do IRC de forma a salvar o regime do teste de conformidade constitucional designadamente no que em concreto respeita à violação do princípio da igualdade tributária. É que não nos podemos nunca olvidar que as normas que disciplinam benefícios como o SIFIDE possuem natureza excepcional e só podem reconhecer-se como válidas quando a derrogação que tragam ao princípio da igualdade seja necessária, adequada e proporcionada ao fim extrafiscal que lhes está subjacente.

Não vale, portanto, a pena entrar na discussão, por despendida, de saber se estamos ou não perante um benefício fiscal cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais. Claro que sim, caso contrário não se teria aprovado o regime do SIFIDE. A questão é a de saber que receita fiscal é que foi cedida em função de investimento? Receitas decorrentes de um imposto que admite deduções e que obedece ao princípio de capacidade contributiva e que premeia quem investe, mas quem gera imposto admitindo que quem mais lucro obtiver mais pode investir. Ou o que se quis (e se admitiu) foi ceder receita decorrente de um imposto sobre a despesa que sob a alçada do princípio da igualdade tributária obriga a quem tem comportamentos desviantes – como pagamento com ajudas de custo ou despesas de representação, ou mesmo pagamentos a entidades residentes em paraísos fiscais – de pagar esse imposto em virtude de ter despesas de investimento?

Não restam dúvidas que foi o primeiro.

Tanto assim é que a alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2018 alterou a redacção do artigo 88.º do Código do IRC no sentido de que não são efectuadas quaisquer deduções ao montante devido das tributações autónomas **ainda que estas provenham de legislação especial** como o SIFIDE. Ora, mesmo sem se lançar mão do carácter interpretativo dado pelo legislador novamente ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC é

claro que o legislador – que relembre-se, é sempre o mesmo, a Assembleia da República –, quis elucidar o que de resto já resultava da lei.

E até aqui, se não havia qualquer sinal, nem na Lei n.º 7-A/2016, nem no Relatório do Orçamento para 2016, nem na sua discussão, de que com o aditamento no artigo 88.º do CIRC de uma norma geral proibindo deduções ao montante global apurado de tributações autónomas, se pretendesse interpretar restritivamente a expressão «deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC» que consta de uma norma especial de um diploma avulso, como é o SIFIDE II, é agora claro com a nova redacção do n.º 21 do artigo que não são permitidas quaisquer deduções à colecta das tributações autónomas mesmo que estas provenham de legislação especial.

Na tese que este Tribunal sufraga, o legislador, ao aditar este n.º 21 ao artigo 88.º do CIRC, com o conteúdo mencionado, limitou-se a acolher e a reforçar o sentido interpretativo que já resultava das normas vigentes.”

Por tudo o quanto vai exposto, não faz sentido invocar a inconstitucionalidade do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado pela Lei n.º 7.º-A/2016, de 30 de março, por violação do princípio da retroatividade da lei, proibida pelo artigo 103.º, n.º3, da CRP, na medida em que tal normativo não é convocado sequer na resolução do caso em apreço.

Este Tribunal entende que relativamente à questão da dedutibilidade das despesas de investimento previstas no CFEI aplica-se o entendimento que se deixou exposto relativamente ao SIFIDE, não havendo motivos que fundamentem uma posição distinta

Assim, pelas razões expostas, este Tribunal nega provimento ao pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2015, na parte produzida pelas tributações autónomas, sendo de manter o indeferimento da revisão oficiosa ora impugnada.

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade da autoliquidação impugnada de IRC respeitante ao exercício de 2015, ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente quanto à devolução das quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração da ilegalidade da autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2015, no que respeita à possibilidade dedução dos benefícios fiscais relativos ao SIFIDE e CFEI à coleta das tributações autónomas;
- b) Manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- c) Julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC em apreciação nos autos e pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2015 acrescido de juros indemnizatórios, porquanto este pedido se encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral referido em a), absolvendo-se a Requerida do respetivo pedido e, em consequência,
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 345.809,91 (trezentos e quarenta e cinco mil oitocentos e nove euros e noventa e um cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a*) e *b*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 5.814,00 (cinco mil oitocentos e catorze euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 8 de abril de 2019.

O Árbitro Presidente

(Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Dr. Olívio Mota Amador)

O Árbitro Vogal

(Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos –
vencido, conforme declaração junta)

Declaração de voto

Discordo da decisão maioritariamente tomada, pelos motivos a seguir, sumariamente, enunciados:

1- Para maior celeridade de exposição dos motivos do meu voto vencido, remeto, no essencial para o teor dos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 626/2017-T, de 14-07-2018 e 45/2018-T de 15-06-2018, nos quais participei como árbitro vogal e cujo entendimento maioritário é divergente do seguido no presente acórdão. Assim, dou por integralmente reproduzido o teor dos mencionados acórdãos, no que toca ao tratamento e fundamentação das questões de direito em discussão nos presentes autos.

2- Em síntese, considerando que a liquidação impugnada se reporta ao exercício de 2015 e adaptando alguns extratos de texto desse Acórdão do Processo n.º 45/2018-T, cuja fundamentação subscrevi, considero que:

“(…) Pelo menos até à Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, não havia qualquer disposição legal que indicasse qualquer procedimento especial de liquidação do IRC resultante das tributações autónomas, pelo que, sob pena de inconstitucionalidade por violação do n.º 3 do artigo 103.º, por a liquidação não ser efectuada «nos termos da lei», tinha de ser feita aplicação do procedimento previsto no artigo 90.º do CIRC. Sendo a colecta de IRC, quer a resultante do lucro tributável, quer a resultante de tributações autónomas, apurada através do procedimento de liquidação previsto no artigo 90.º do CIRC, são potencialmente aplicáveis a tal colecta as deduções previstas no n.º 2 o mesmo artigo, que se reportam «ao montante apurado nos termos do número anterior», sem qualquer distinção sobre a natureza dos tipos de colecta de IRC que nesse montante estão incluídos. Por isso, do teor literal do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, não resulta qualquer obstáculo à aplicação das deduções à parte do montante apurado nos termos do n.º 1 derivado de tributações autónomas. Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31-05-2017, proferido no processo n.º 466/16, «a autonomia da tributação em apreço quanto à sua base de incidência, quanto às taxas aplicáveis e até quanto ao momento de pagamento, só por si, não determina – nem lógica nem juridicamente – a irrelevância da coleta obtida com as tributações autónomas no âmbito do apuramento da coleta do próprio IRC – questão regulada, em geral, no artigo 90.º, n.º 1, do

CIRC –, nomeadamente quanto à integração daquela nesta última e, por conseguinte, quanto à admissibilidade de consideração do valor da citada coleta para efeito da realização das deduções legalmente previstas no artigo 90.º, n.º 2, do CIRC. Tal questão, na ausência de norma específica de sentido contrário – como aquela que, por exemplo, veio a ser consagrada no artigo 88.º, n.º 21, do CIRC – releva da própria configuração legislativa do IRC, nesta incluída a relevância ou irrelevância, para efeitos de apuramento da coleta final de IRC, dos montantes pagos a título de tributações autónomas».

Na verdade, só com a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que aditou ao artigo 88.º do CIRC um n.º 21, passou a existir uma norma em que se afasta a possibilidade de aplicação das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC (...)

A Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, veio reafirmar o afastamento da aplicabilidade das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC à colecta de IRC resultante de tributações autónomas (...)

A este n.º 21 do artigo 88.º do CIRC foi atribuída natureza interpretativa, pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016 e pelo artigo 233.º da Lei n.º 114/2017, respectivamente. No entanto, o Tribunal Constitucional, no citado acórdão n.º 267/2017, já afirmou a inconstitucionalidade daquele artigo 135.º na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que atribui à 2.ª parte do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, afasta a possibilidade de dedução ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC de deduções permitidas em anos fiscais anteriores a 2016.

Esta decisão do Tribunal Constitucional baseou-se no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, que estabelece que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroactiva, de que o Tribunal Constitucional entendeu resultar que «o legislador não pode criar impostos com tal natureza ou introduzir nos impostos existentes modificações que, com efeitos retroativos, os agravem» e que «está em causa a proibição de estatuir consequências jurídicas novas que constituam ex novo ou agravem situações fiscais já definidas, nomeadamente o quantum devido a título de certo imposto e previamente definido em razão da verificação de todos os factos relevantes à luz do direito aplicável antes da estatuição das consequências jurídicas novas».

Por isso, na linha desta jurisprudência, a constitucionalidade da interpretação restritiva do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, de forma a excluir a possibilidade de deduções à colecta de IRC resultante de tributações autónomas, depende de ela já dever ser efectuada à face do regime anterior àquela lei n.º 7-A/2016, pois é constitucionalmente inadmissível a retroactividade desfavorável aos contribuintes de normas fiscais de que resulte obrigação de pagamento de impostos.

*Deve notar-se, porém, desde logo, que a nova redacção dada pela Lei n.º 114/2017 ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, ao afastar a possibilidade de deduções ao montante global das tributações autónomas «ainda que essas deduções resultem de legislação especial» esclarece, com natureza interpretativa (nesta parte sem problemas de constitucionalidade, por se tratar de retroactividade favorável aos contribuintes), **que existia legislação especial de que resultava que fossem feitas deduções ao montante das tributações autónomas, vindo assim, reconhecer, com a autoridade legislativa de uma interpretação autêntica, o que já vinha sendo paciente e reiteradamente explicado pela jurisprudência arbitral maioritária (como se justificava e justifica em face das dificuldades manifestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 127.º das suas alegações, em que confessa que, para si, se trata de «incompreensíveis e ininteligíveis teses»).** (...)*

Como fundamento para uma interpretação restritiva poderia, numa primeira análise, aventar-se o facto de que algumas tributações autónomas, designadamente algumas das que têm por base de incidência «despesas» ou «encargos» visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes susceptíveis de afectarem o lucro tributável, e, conseqüentemente, diminuïrem a receita fiscal, e a sua força desincentivadora será atenuada com a possibilidade de a respectiva colecta poder ser objecto de deduções.

No entanto, como foi legislativamente reconhecido pela redacção dada ao n.º 21 do artigo 88.º pela Lei n.º 114/2017 (aqui com força interpretativa constitucionalmente irrepreensível à face do artigo 103.º, n.º 3, da CRP), há legislação especial de que resultam deduções à colecta derivada de tributações autónomas, que são necessariamente situações em que legislativamente se deu preferência a satisfação dos interesses que justificam as deduções em relação aos que se visam com as tributações autónomas, o que sucede com as normas sobre benefícios fiscais dedutíveis à colecta de IRC.

Por outro lado, a natureza de normas antiabuso, destinadas a evitar a fraude e a evasão fiscal, não exclui a possibilidade de deduções à colecta de IRC que com a aplicação dessas normas for determinada, o que é manifesto em relação à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso, como, por exemplo, as relativas aos preços de transferência ou subcapitalização e também as correcções resultantes da aplicação da norma geral antiabuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Ainda por outro lado, é também evidente que a natureza antiabuso de algumas das tributações autónomas que visam desincentivar despesas e evitar evasão fiscal não poderia servir para justificar a não dedução dos benefícios fiscais a toda a colecta de IRC resultante de tributações autónomas, pois a prevista no n.º 11 do artigo 88.º do CIRC não incide sobre despesas ou encargos, mas sim sobre «lucros», sendo uma forma de tributação de lucro complementar ou alternativa em relação à prevista para a generalidade dos rendimentos. Para além disso, a tributação autónoma prevista no n.º 8 do artigo 88.º não tem subjacente qualquer intenção de desincentivar a realização das operações a que se refere, mas sim impor aos contribuintes especiais deveres probatórios em situações em a tributação mais favorável dos destinatários das despesas pode suscitar dúvidas sobre a realidade e normalidade das operações, pois a tributação autónoma é afastada «se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado». Para além disso, mesmo em relação a algumas tributações autónomas que incidem sobre despesas, não seria compatível com os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade impor tributação com fundamento numa hipotética intenção legislativa de desincentivar a utilização de motociclos para certas actividades para que eles são indispensáveis, como sucede com os espectáculos com motociclos, ou para que têm evidente adequação, correspondendo a sua utilização a manifesta boa gestão empresarial e seria especialmente inconcebível incluir no âmbito dessa intenção desincentivadora o próprio pagamento dos «impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização», a que se refere a parte final do n.º 5 do artigo 88.º, que até deverá ser assegurado coercivamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no caso de o contribuinte se sentir desincentivado a efectuar esse pagamento.

Assim, o entendimento de que todas as tributações autónomas visam tributar despesas ou desincentivar ou sancionar comportamentos, que pode resultar de uma primeira análise aligeirada, depara, numa percepção mais incisiva, com uma incontornável falta de correspondência com a realidade, sendo mais coerente, como explicação global, a ideia de que estamos «perante um mecanismo cujo objetivo último é o de contribuir para a “normalização” da tributação em sede de IRC, isto é, para o funcionamento deste imposto na sua forma mais pura e mais próxima das suas raízes de imposto sobre o lucro obtido pelas pessoas coletivas. Nesse sentido, as tributações autónomas não são mais do que mecanismos coadjuvantes do eixo central do IRC, que é o de tributar lucros permitindo a dedução das despesas em que os sujeitos passivos têm que incorrer com vista à realização dos rendimentos tributáveis.”

Por tudo o que foi exposto, atendendo ao caso concreto dos presentes autos, entendo que os montantes de créditos fiscais em discussão são dedutíveis à coleta de IRC, quer esta resulte do apuramento de lucro tributável, quer seja originada pelas denominadas “tributações autónomas”, pelo que voto vencido esta pronúncia arbitral.

O Árbitro Vogal

(Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos)