

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 649/2018-T

Tema: IRC - Tributações Autónomas; SIFIDE; RFAI e CFEI.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Árbitro Presidente), Dr. Olívio Mota Amador (Árbitro Vogal) e Dr. Henrique Nogueira Nunes (Árbitro Vogal), designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral acordam no seguinte:

1. - Relatório

1.1. A... SGPS S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ... n.º..., ...-... Lisboa, (doravante designada por “Requerente”) apresentou, em 19-12-2018, um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e 10.º, n.ºs 1, 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”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/201, de 22 de março, para declarar a ilegalidade e conseqüente anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, proferido pela Diretora Adjunta da Área da Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, em 17-09-2018, bem como da autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal B..., relativo ao exercício de 2015, na medida correspondente à não dedução à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma dos benefícios fiscais em IRC apurados no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) no montante de € 9.220.322,96 (nove milhões, duzentos

e vinte mil, trezentos e vinte e dois euros e noventa e seis cêntimos). Subsidiariamente, vem alegar que caso se entenda que o artigo 90.º do Código do IRC não se aplica às tributações autónomas, deverá ser declarada a ilegalidade da liquidação da tributação autónoma por ausência de base legal para a sua efetivação (artigo 8.º, n.º 2, alínea *a*), da LGT e artigo 103.º, n.º 3, da CRP), com o conseqüente reembolso do mesmo montante.

1.2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite, em 20-12-2018, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada por “Requerida”).

1.3. 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 o árbitro presidente e os árbitros auxiliares do tribunal arbitral coletivo, tendo os signatários comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.4. As partes foram notificadas das designações do árbitro presidente e dos árbitros auxiliares, em 08-02-2019, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

1.5. 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 28-02-2019.

1.6. A Requerida, devidamente notificada para o efeito através do despacho arbitral, de 28-02-2019, apresentou a sua resposta, em 03-04-2019, defendendo-se por impugnação e remeteu, na mesma data, o processo administrativo.

1.7. O Tribunal Arbitral por despacho, de 05-04-2019, 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) dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a produção de prova testemunhal e a realização de alegações. Procedeu também à indicação do dia 15-05-2019 para a prolação da decisão arbitral.

1.8. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte:

1.8.1. Que não é constitucionalmente admissível efetuar uma interpretação corretiva do artigo 92.º do Código do IRC, no sentido de retirar das deduções à coleta aí previstas a coleta da tributação autónoma em IRC. Nas deduções à coleta, joga-se a questão substantiva do apuramento do *quantum* do imposto, pelo que não está o intérprete autorizado, seja ele quem for, a corrigir o texto legal, na presunção de que sabe o que o legislador teria aí querido verter (a propósito das tributações autónomas em IRC). O intérprete, seja ele quem for e por maior que seja a sua sapiência, não tem autoridade constitucional para, sobrepondo-se ao texto legal, achar que sabe melhor do que o que o legislador espelhou no texto legal.

1.8.2. Que o intérprete apenas sabe isto: que se formou um consenso avassalador de que as tributações autónomas são IRC, que em consequência disso se aplicou a norma dirigida à coleta do IRC constante do artigo 45.º do CIRC (desde 2014, artigo 23.º-A, e anteriormente a 2010, artigo 42.º) que impede a sua dedução ao lucro tributável, e que em consequência não é possível afastar uma outra norma aplicável à coleta do IRC, a das deduções à mesma (artigo 90.º), da sua aplicação à coleta de IRC gerada pelas tributações autónomas.

1.8.3. Que não é aceitável a defesa simultânea de que as tributações autónomas são um conjunto heterogéneo com finalidades distintas, e depois pegar numa pequena parte delas (as incidentes sobre despesas não documentadas e pagamentos a *offshore*) para daí se argumentar com respeito a todas as tributações autónomas, incluindo as mais comuns (sobre viaturas, ajudas de custo e despesas de representação).

1.8.4. Que mesmo no caso das tributações autónomas sobre despesas não documentadas e sobre pagamentos a *offshores*, geram-se também como as outras coletas com a natureza de IRC. Que problema se vislumbra em disponibilizar essa coleta de IRC para encontro de contas com créditos de IRC detidos pelo contribuinte (em razão de incentivos fiscais cujos

pressupostos preencheu)? Nenhum problema se identifica. Se houve abuso (a lei presume que sim em sede de tributação autónoma), se houve fuga ao imposto, este foi automaticamente repostado via tributações autónomas (e com taxas bem pesadas), donde que o problema da presumida evasão está sanado com esta tributação (e provavelmente mais do que sanado, dado o carácter automático e indiscriminado da tributação autónoma).

1.8.5. Que não tem fundamento argumentar com o disposto no n.º 12 do artigo 88.º do CIRC. Pelo contrário, o que este n.º 12 nos diz é que à partida a retenção na fonte é deduzida à totalidade da coleta do IRC nos termos do artigo 90.º, n.º 2, do Código do IRC (que não exclui coleta alguma que se qualifique como coleta de IRC), mas por força deste n.º 12 do artigo 88.º do Código do IRC uma determinada e concreta retenção na fonte será deduzida apenas à parte da coleta em IRC produzida pelo n.º 11 do artigo 88.º do Código do IRC.

1.8.6. Do mesmo modo que a jurisprudência tem entendido, de modo praticamente unânime, que a coleta de IRC prevista no (em vigor até 2013) artigo 45.º, n.º 1, alínea *a*), do Código do IRC, compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a coleta das tributações autónomas em IRC, se há-de também entender que a coleta do IRC prevista no mesmo Código mais à frente (artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alíneas *b*) e *c*), do Código do IRC, na numeração em vigor em 2013) abrange também a coleta das tributações autónomas em IRC.

1.8.7. Pelo que no seu entendimento pode, e deve, concluir-se que o artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado de 2016 se refere apenas à parte 1 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, interpretação que pela negativa é autorizada pela manifesta incorreção da redação daquele artigo 135.º, revelador do pouco cuidado que o legislador teve em ser preciso, e que pela positiva é autorizada pela presunção de que o legislador adotou as soluções mais acertadas e pela diretriz da interpretação conforme à Constituição.

1.8.8. Acresce que a atribuição de natureza interpretativa a uma norma fiscal não desencadeia por si só a aplicação do regime de aplicação de leis no tempo previsto no Código Civil. Em qualquer caso o artigo 13.º do Código Civil e a prescrição de retroatividade que aí se

contém só se aplica a normas interpretativas, por oposição a falsas normas interpretativas. E a parte 2 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC é, supondo que foi realmente intenção do legislador atribuir-lhe carácter interpretativo, uma falsa norma interpretativa. Com efeito, onde se encontra a norma interpretada, o objeto da interpretação? De parte alguma da LOE 2016 resulta identificada a norma que a parte 2 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC visaria interpretar. O que constitui mais um sintoma de que se está perante uma novidade normativa, por oposição a visão interpretativa de norma velha.

1.8.9. O que leva, no entendimento propugnado pela Requerente, a mais uma forte razão para considerar que a parte 2 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC não é interpretativa para efeitos de aplicação da lei no tempo, isto é, para efeitos de ativar o disposto no artigo 13.º do Código Civil. Com efeito, como podem ambas as partes, 1 e 2, do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, serem simultaneamente interpretativas do que dispõem os artigos 89.º e 90.º do Código do IRC (ambos inseridos na mesma fase da liquidação do IRC, pós obtenção da coleta primária), em sentidos opostos? Como podem ser simultaneamente interpretativas no sentido de que o IRC do artigo 89.º inclui também as tributações autónomas (parte 1 do n.º 21 do artigo 88.º), e no sentido oposto de que o IRC do artigo 90.º, pelo menos o do seu n.º 2, não inclui as tributações autónomas?

1.8.10. Uma das duas prescrições, ou a da parte 1, ou a da parte 2, do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, não tem, e não tem necessariamente, por impossibilidade lógica, carácter interpretativo.

1.8.11. Portanto, e necessariamente, a parte 2 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC tem carácter inovatório. E com isto reforça-se a primeira das razões qualitativas acima apresentadas: a impossibilidade lógica detetada, a antinomia, só se resolve se se interpretar a atribuição de natureza interpretativa ao novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, pelo artigo 135.º da LOE 2016, como querendo referir-se à parte 1, e não à parte 2, do referido n.º 21.

1.8.12. Se, não obstante todas as razões que acima se elencaram, se entender ainda assim que o artigo 135.º da LOE 2016 (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março) atribuiu natureza interpretativa também à parte 2 do novo n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC está-se em crer que se estará então perante uma inconstitucionalidade material do referido artigo 135.º da LOE 2016, por violação da proibição de retroatividade em matéria de impostos prevista no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição, quer se tenha concluído, quer não, estar-se perante uma lei materialmente interpretativa (veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, e por violação, também, do princípio da separação de poderes e do princípio da independência do poder judicial).

1.8.13. Violação, pois, também, do artigo 2.º (Estado de direito democrático, e separação e interdependência de poderes, sendo que quanto a este último aspeto no caso está em causa a perspetiva da interdependência – e por conseguinte negação de excessos e de ocupação de espaço que não lhe pertence – do poder político-legislativo face ao poder judicial), do artigo 111.º, n.º 1 (separação e interdependência dos órgãos de soberania, que é ainda um limite material de revisão – artigo 288.º, alínea j), da Constituição), e do artigo 203.º (independência dos tribunais, outro limite material de revisão – artigo 288.º, alínea m), da Constituição), todos da Constituição.

1.8.14. Sobre isto já se pronunciou o supra citado acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31 de Maio de 2017, que julgou inconstitucional a norma aqui em causa. E este juízo de inconstitucionalidade foi já reafirmado num outro processo, na decisão sumária do Tribunal Constitucional n.º 11/2018, confirmada pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/2018.

1.8.15. Pelas mesmas razões é inconstitucional (i) a atribuição pelo artigo 233.º da LOE 2018 (Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro) de natureza interpretativa também ao aditamento ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRCI, do segmento normativo “*ainda que essas deduções resultem de legislação especial*”, introduzido pela mesma LOE 2018 (pelo seu artigo 231.º), (ii) e consequente atribuição de carácter retroativo a este novo segmento normativo.

1.8.16. Subsidiariamente, caso se entenda que o artigo 90.º do Código do IRC não se aplica às tributações autónomas, deverá então ser declarada a ilegalidade da liquidação das tributações autónomas (e ser consequentemente anulada) por ausência de base legal para a sua efetivação (cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), com o consequente reembolso do mesmo montante.

1.9. A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

1.9.1. Que a tributação autónoma pese embora se tratar de uma coleta em IRC distingue-se por incidir não sobre os lucros, mas sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações. Assim, em face da sua teleologia, as tributações autónomas, enquanto instrumento fiscal anti abusivo, esvaziar-se-iam de qualquer conteúdo prático-tributário na eventualidade de se acolher a tese defendida pela Requerente.

1.9.2. Que o legislador criou as tributações autónomas com o propósito de: *a)* a luta contra a evasão fiscal; *b)* o intenção de tributar rendimento de terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação; *c)* a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios. Ora, permitir devaneios interpretativos que redundariam na admissibilidade de dedução de benefícios fiscais (ou pagamento especial por conta), como pretende a Requerente, amputa inexoravelmente as tributações autónomas naquilo que foram os princípios e fins em que assentou a sua criação pelo legislador.

1.9.3. Destarte, as pretensões aduzidas assentam numa construção sem qualquer sustentáculo legal, escorando-se numa qualquer tentativa forçada de interpretação ab-rogante do normativo vigente, termos em que fenecem *in totum* os argumentos esgrimidos pela Requerente, podendo constituir, em última análise, uma violação ao princípio da separação de poderes.

1.9.4. Que recentemente o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, proferido em 13 de abril de 2016, no proc.º 465/2015, em relação à taxa aplicável às despesas abrangidas pelo n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, concluiu que: *“A tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre as despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, e, por conseguinte, ela não tem a consequência que a recorrente lhe atribui de ampliar a taxa sobre a tributação global relativa aos rendimentos da empresa. Com efeito, a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC.”*

1.9.5. O Orçamento de Estado para 2016 aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, atribuindo ao mesmo com carácter interpretativo, onde: *«A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos do artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.»* Face ao exposto, sempre se diga que se dúvidas houvessem, as mesmas ficariam dissipadas com aquele normativo. Com efeito, no que ao efeito interpretativo conferido pelo artigo 135.º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016, apelemos à boa jurisprudência exarada, entre inúmeros outros, nos processos arbitrais n.ºs 722/2015 –T CAAD; 727/2015 – T CAAD; 785/2016 T CAAD e, bem assim, no voto vencido lavrado pela insigne Conselheira Fernanda Maçãs no processo n.º 5/2016 T CAAD.

1.9.6. Em suma, o legislador ao aditar o n.º. 21 ao artigo 88.º do CIRC limitou-se a acolher e a reforçar o sentido interpretativo que já resultava das normas vigentes. Posto isto, resulta que o próprio efeito interpretativo conferido por aquela Lei seria, per si, desnecessário, porquanto, nenhuma outra interpretação seria passível de ser efetuada tendo em consideração a teleologia e hermenêutica jurídica das normas em apreço. O que confere total legalidade, constitucionalidade e, acima de tudo, autenticidade aquele carácter interpretativo.

1.9.7. Cabe ainda chamar à colação o argumento igualmente improcedente, que tem vindo a ser esgrimido (V., Decisão no proc.º 740/2015-T) no sentido de que remeter o teor da expressão, contida na regulamentação do SIFIDE II aprovado pelo art.º 133.º da Lei n.º 55-

A/2010, de 31 de dezembro (n.º 1 do Art.º 4.º): «... montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC e até à sua concorrência...», apenas para a coleta do IRC apurada com base na matéria coletável que tem origem no lucro significaria fazer uma interpretação restritiva das normas sobre benefícios fiscais e que o art.º 10.º do EBF não prevê explicitamente a possibilidade de interpretação restritiva. Pois bem, ainda que o art.º 10.º do EBF admita interpretação extensiva e proíba a analogia na interpretação das normas sobre benefícios fiscais, não proíbe o recurso à interpretação restritiva e, por isso mesmo, em situações objetivamente fundamentadas não está afastada a sua utilização.

1.9.8. Neste caso, a interpretação restritiva até encontraria respaldo e plena justificação na preservação dos objetivos e da filosofia que subjazem aos benefícios fiscais ao investimento em geral e ao SIFIDE em particular, dados os efeitos perversos que podem ser alcançados com a possibilidade de dedução do crédito de imposto às coletas das tributações autónomas em IRC.

1.9.9. Sendo que a interpretação restritiva é consentida sempre que subsistam razões ponderosas para concluir que o sentido e alcance que resultariam de considerar que as deduções referidas no n.º 2 do art.º 90.º, onde se inclui o SIFIDE, poderiam ser efetuadas ao somatório das coletas das tributações autónomas, apuradas nos termos da alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo, atraiçoariam a *ratio legis* ou que se torna necessário conciliar os interesse conflitantes que duas normas visam tutelar.

1.9.10. Reafirma-se que a norma (art.º 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 março) que atribui carácter interpretativo limita-se a fixar um entendimento que já tinha apoio na letra e na *ratio* da lei e as normas que regulam benefícios fiscais têm natureza excecional e não natureza especial.

1.9.11. Por outro lado, é igualmente de afastar o argumento de que a aplicação do disposto no n.º 21 do art.º 88.º ao SIFIDE II não seria compaginável com o princípio constitucional da proteção da confiança, na medida em que este instrumento de benefício fiscal teve em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efetuarem investimentos no período entre

01-01-2011 e 31-12-2015, ora o legislador limitou-se a acolher, clarificando, um entendimento que sempre teve aplicação pela generalidade dos contribuintes e que se extraía das disposições legais vigentes e que apenas foi posto em crise na decorrência de alguma jurisprudência arbitral recente.

1.9.12. Refira-se desde já que a Requerida não olvida a existência de decisões arbitrais, relativamente ao SIFIDE, nas quais o coletivo considerou procedente naquela parte a dedução do SIFIDE à coleta das Tributação Autónomas. Sendo também certo, por outro lado, inexistir em Portugal a figura jurídica do precedente jurídico.

1.9.13. Salvo o devido respeito, não pode a Requerida conformar-se com tal decisão porquanto faz uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso *sub judice* notoriamente errada. Desde logo, porque tal entendimento decorre de uma enviesada leitura da letra da lei e do carácter interpretativo que lhe foi atribuído pela Lei do Orçamento de Estado para 2016, ou seja do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC.

1.9.14. Reitere-se que os segmentos de tributação são distintos, ainda que inseridos no mesmo Código, estando por essa razão as tributação autónomas imbricadas no IRC, mas não se confundindo com ele, melhor, não se diluindo nas suas finalidades. O entendimento propugnado pela Requerida apenas reflete a mais pura interpretação da lei e do seu espírito, interpretação essa que sempre foi feita pela Requerida e agora plasmada no n.º 21 do artigo 88.º do CIRC.

1.9.15. Contudo, em face do exposto, e para dirimir de vez as interpretações divergentes que têm vindo a ser feitas pela jurisprudência a Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro (Orçamento de Estado para 2018), em concreto o seu art.º 233.º, alterou o n.º 21 do art.º 88.º do CIRC e dispõe que «*A liquidação das tributação 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, ainda que*

essas deduções resultem de legislação especial.» Reafirmando-se a natureza interpretativa daquele preceito, em conformidade com o artigo 233.º da Lei ante citada.

1.9.16. A título subsidiário pugna a Requerente pela *«ilegalidade das tributações autónomas por inteiro (e serem consequentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação (...) com o consequente reembolso dos mesmos montantes* Ora, em face de tudo o quanto vem supra exposto torna-se evidente que também fenecem *in totum* as pretensões aduzidas a título subsidiário pela Requerente.

1.10. 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.

Não foram suscitadas exceções que cumpra conhecer.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos dados como provados

A) A Requerente é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (“SGPS”), constituída em 28-03-2006, com o objetivo inicial de agregar numa nova sociedade sub-holding o conjunto de participações relacionadas com o desenvolvimento do negócio de prestação de serviços de telecomunicações em Portugal que compunham o Grupo anteriormente conhecido por C... . (vd., Documento n.º 6 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

B) A Requerente, em 2015, era a sociedade dominante do denominado Grupo Fiscal B..., sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (vd., Documentos n.ºs 8, 9, 10, 11 e 12 anexos ao pedido de pronuncia arbitral).

C) O Grupo Fiscal B..., referido na alínea anterior, era composto, em 2015, para além da própria Requerente na qualidade de sociedade dominante, pelas seguintes sociedades

- i) D... S.A. – NIPC...;
- ii) E..., S.A. – NIPC... (cuja designação social àquela data era F..., S.A.);
- iii) G... S.A. – NIPC...;
- iv) H... SGPS, S.A. – NIPC...;
- v) I..., S.A. – NIPC...;
- vi) J..., S.A. – NIPC... (cuja designação social àquela data era K..., S.A.);
- vii) L..., S.A. – NIPC...;
- viii) M..., S.A. – NIPC...;
- ix) N..., S.A. – NIPC...;
- x) O..., S.A. – NIPC...;
- xi) P..., S.A. – NIPC...;
- xii) Q..., S.A. – NIPC... .

(vd., Documentos n.ºs 1,2, 3, 4 e 5 anexos ao pedido de pronuncia arbitral)

D) A Requerente, em 30-05-2016, procedeu à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, sob o n.º..., do seu Grupo Fiscal referente ao exercício de 2015, tendo procedido à autoliquidação de tributações autónomas em IRC, no montante de € 9.628.998,56 (vd., campo 365 do quadro 10 da Declaração Modelo 22 de IRC constante do Documento n.º 13 anexo ao pedido de pronuncia arbitral);

E) A Requerente apresentou, em 02-10-2017, declaração de substituição da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2015, sob o n.º..., que não

alterou o que se encontra em discussão nos presentes autos arbitrais (vd., Documento n.º 14 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

- F)** Perante o sistema informático da AT não foi possível deduzir qualquer dos montantes de benefício fiscal reconhecido às empresas do grupo fiscal da Requerente, ao abrigo do SIFIDE, do RFAI e do CFEI, à coleta proveniente de tributações autónomas de IRC;
- G)** De acordo com a declaração de rendimentos entregue, a Requerente, no exercício de 2015, relativamente ao benefício fiscal denominado SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial no quadro 073 do Anexo D do Modelo 22 inscreveu os seguintes montantes: € 14.057.263,59 – saldo não deduzido no período anterior ; € 3.401.741,10 – dotação do período; € 0,00 – dedução do período; - €17.459.004,60 – saldo que transita para período(s) seguinte(s) (vd., Documento n.º 14 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);
- H)** De acordo com a declaração de rendimentos entregue, a Requerente, no exercício de 2015, relativamente ao benefício fiscal denominado Regime Fiscal de Apoio ao Investimento no quadro 074 do Anexo D do Modelo 22 inscreveu os seguintes montantes: € 14.799.229,09 – saldo não deduzido no período anterior ; € 0,00 – dotação do período; € 0,00 – dedução do período; € 14.799.229,09 – saldo que transita para período(s) seguinte(s) (vd., Documento n.º 14 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);
- I)** De acordo com a declaração de rendimentos entregue, a Requerente, no exercício de 2015, relativamente ao benefício fiscal denominado Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento no quadro 076 do Anexo D do Modelo 22 inscreveu os seguintes montantes: € 2.788.461,47 – saldo não deduzido no período anterior ; € 0,00 – dotação do período; € 0,00 – dedução do período; - €2.788.461,47 – saldo que transita para período(s) seguinte(s) (Documento n.º 14 anexo ao pedido de pronúncia arbitral);

- J)** O montante de SIFIDE reconhecido às empresas do grupo fiscal da Requerente disponível para utilização no exercício de 2015 ascendia ao total de € 14.541.345,18 (vd., Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE anexa ao pedido de pronuncia arbitral como Documento n.º 17);
- K)** O montante de RFAI reconhecido às empresas do grupo fiscal da Requerente disponível para utilização no exercício de 2015 ascendia ao total de € 14.684.086,42 (vd., Certificação anexa ao pedido de pronuncia arbitral como Documento n.º 18);
- L)** O montante de CFEI reconhecido às empresas do grupo fiscal da Requerente disponível para utilização no exercício de 2015 ascendia ao total de € 2.788.461,47 (vd., Certificação anexa ao pedido de pronuncia arbitral como Documento n.º 20);
- M)** As empresas integrantes do grupo fiscal da Requerente, que originaram benefícios fiscais de SIFIDE, RFAI e CFEI, não eram então entidades devedoras ao Estado e à Segurança Social de quaisquer impostos ou contribuições (vd., Certidões juntas como Documento n.º 23 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- N)** A Requerente, 31-05-2016 e 30-06-2016, pagou respetivamente as quantias de € 5.842.609,53 e € 75.366,43, referentes à autoliquidação de IRC do exercício de 2015 (vd., Documento n.º 30 anexo ao pedido de pronuncia arbitral);
- O)** 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 SIFIDE, RFAI e CFEI à coleta de IRC resultante das tributações autónomas.

- P)** A Requerente foi notificada, através de ofício da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 23-09-2018, 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;
- Q)** A Requerente foi notificada, por ofício de 20-09-2018, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, identificada na alínea **O)** *supra*, proferido pelo Diretor do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, por delegação de competências, em 17-09-2018, exarado na Informação n.º .../2018 (Vd., Documento n.º 15 junto ao pedido de pronúncia arbitral).
- R)** 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 entender que só deveria ter liquidado a título de tributação autónoma, nos termos do n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, o montante de €9.553.632,13;
- S)** A Requerente foi notificada, através de ofício da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 31-07-2018, para exercer o seu direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea *b*) da LGT, que veio a ser exercido pela Requerente, em 13-08-2018;
- T)** A Requerente foi notificada, por ofício de 27-09-2018, do despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa, identificada na alínea **R)** *supra*, proferido pelo Chefe de Divisão do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, por delegação de competências, em 24-09-2018, exarado na Informação n.º .../2018 (Vd., Documento n.º 16 junto ao pedido de pronúncia arbitral).
- U)** Em resultado da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa da Requerente, referida na alínea anterior, no exercício de 2015, ao total de tributações autónomas em IRC no montante de € 9.628.998,56, é subtraída a parte correspondente a € 408.675,60 (vd., Documento n.º 16 junto ao pedido de pronúncia arbitral);

2.2. Factos dados como não provados

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

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto cabe ao Tribunal o dever de selecionar 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).

O Requerente indicou duas testemunhas no pedido de pronúncia arbitral, apesar de reconhecer que estão em causa questões de direito e, conseqüentemente, os meios de prova dos fatos invocados consistem nos documentos que juntou (vd., 233º e 234º do pedido de pronúncia arbitral). Assim, o Tribunal Arbitral, em 05-04-2019, 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) dispensou a realização da prova testemunhal (vd., n.º 1.7. *supra*).

Nestes termos, 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.

3. MATÉRIA DE DIREITO

3.1. Questões *decidendas*

A questão central a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se a Requerente tem ou não o direito de proceder à dedução à coleta de IRC, produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, dos benefícios fiscais relativos ao SIFIDE, RFAI e CFEI.

No caso de resposta negativa à questão acima descrita, deverá ser analisada a questão suscitada, a título subsidiário, pela Requerente da alegada ilegalidade da liquidação das tributações autónomas por ausência de base legal para a sua efetivação.

3.2. Aplicação do direito ao caso *sub judice*

3.2.1. Na análise da questão principal suscitada pela Requerente impõe-se começar por verificar se o regime jurídico da tributação autónoma é compaginável com a pretensão da Requerente, tendo presente que a denominada tributação autónoma abrange um conjunto vasto e heterogéneo de situações.

O n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 1990, concedeu autorização legislativa ao Governo, nos seguintes termos: “*Fica o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código*”

Na sequência desta autorização legislativa a tributação autónoma foi criada pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, com a seguinte redação:

“As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.”

Através da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, que teve por objeto a reforma da tributação do rendimento e a adoção de medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, foi aditado ao Código do IRC um artigo sob a epígrafe “*Taxa de tributação autónoma*”. Assim, só após dez anos do aparecimento da tributação autónoma o legislador, através do artigo 6.º da referida Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, decidiu introduzir o artigo 69.º-A no Código IRC, com o seguinte teor:

“1 - As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º

2 - A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 - São tributados autonomamente, a taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

5 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos, afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 8 da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

6 - *Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.*

7 - *São sujeitas ao regime dos n.os 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

8 - *Excluem-se do disposto no n.º 3 os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime previsto no artigo 46.º-A.”*

Como refere, de forma pertinente, RUI MORAIS é difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual foi colocada pelo legislador nos códigos dos impostos sobre o rendimento (vd., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 203).

A expressa consagração da “*taxa de tributação autónoma*” no Código do IRC não implica necessariamente a identidade de natureza entre a tributação autónoma e o IRC. Efectivamente, não é pelo facto de a tributação autónoma estar inserida no Código do IRC que as duas realidades deixam de ser diferentes. A inserção sistemática não apaga as diferenças materiais.

A introdução do mecanismo de tributação autónoma reporta-se a despesas que se encontram numa zona suscetível de confluência da esfera privada e da esfera empresarial e visa prevenir que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais.

A este respeito o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho vem entender que “(...) *contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de*

IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação. Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por 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” E acrescenta “(...) esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa”. (disponível em: www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos)

Esta jurisprudência foi reiterada no Acórdão do Plenário 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).

Neste último Acórdão afirma-se: *“O IRC incide sobre os rendimentos obtidos e os lucros diretamente imputáveis ao exercício de uma certa atividade económica, por referência ao período anual, e tributa, por conseguinte, o englobamento de todos os rendimentos obtidos no período tributação. Pelo contrário, na tributação autónoma em IRC – segundo a própria jurisprudência constitucional -, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Por isso se entende que estamos perante um imposto de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo ao longo do tempo, gerando a obrigação de pagamento de imposto com carácter regular (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012). Como é de concluir, a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa (acórdão do STA de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12).”* (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, proferido no processo n.º 465/2015: disponível em: www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos)

Também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) considerou *“(…) 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” (Vd., Acórdão de 21-03-2012 (2ª secção) processo nº 830/11).

Importa referir que a doutrina salientou a função das tributações autónomas no desincentivo de certas práticas e na penalização de determinados comportamentos dos sujeitos passivos presuntivamente evasivos. Com efeito, SALDANHA SANCHES afirmou, “(...) neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal.” (vd., *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406).

Já CASALTA NABAIS assinala que , “(...) trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam ” (Vd., *Direito Fiscal*, 6.ª Ed., p. 614).

Como se pode constatar a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo e a Doutrina têm adotado a posição de distinguir materialmente as tributações autónomas da tributação em IRC, apesar de reguladas normativamente na mesma sede.

A mesma posição tem sido seguida por inúmeras Decisões Arbitrais, sem prejuízo de se reconhecer que existe também vasta jurisprudência do CAAD em sentido contrário.

A este propósito o presente Tribunal Arbitral subscreve a posição expressa na Decisão Arbitral n.º 111/2018-T, de 10 de janeiro de 2019, ao afirmar:

“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.”

3.2.2. Importa agora verificar se, perante o enquadramento legal aplicável ao exercício de 2015, era possível ou não efetuar deduções no cálculo das tributações autónomas.

Para efeitos de enquadramento legal é necessário atender ao disposto nos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC que, na redação que lhes foi dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, vigente no ano de 2015, estabeleciam o seguinte:

“Artigo 89.º

Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efectuada:

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) Pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos.*

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos termos seguintes:

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;*
- c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.*

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*
- c) A relativa a benefícios fiscais;*
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;*
- e) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

3 – (Revogado)

4 - Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado

com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.”

7 - Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 - Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e) do n.º 2.

9 - Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

10 - Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

11 - Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

12 - A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas

Assim, nos artigos 89.º e 90.º, n.º 1, do Código do IRC, converge a liquidação de duas formas de imposição relativas ao mesmo imposto, mas distintas, a saber, o IRC tradicional, ou *stricto sensu*, e as tributações autónomas. Como muito bem salienta a Decisão Arbitral n.º 174/2016-T, de 19 de novembro de 2016 “(...) a complexidade gerada pelas sucessivas alterações na arquitetura do CIRC conduziram (...) a um edifício normativo atípico, no qual se poderá discernir um core correspondente ao que se poderá chamar IRC tout court (ou em sentido estrito), que a Requerente pretende que esgote tudo o que seja designado por IRC, e uma periferia que integra regulamentações “marginais”, subtraídas, em grande parte, à

lógica, natureza e princípios do IRC tout court, mas que, não obstante, ainda se situam no “campo gravitacional” daquele.”.

Devido à inserção sistemática e à 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. Assim, as tributações autónomas, que incidem sobre certas despesas, funcionam de modo diferente do que constitui o escopo do IRC ao tributar rendimentos.

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, era suscetível de eliminar o sentido anti abusivo que as caracteriza (vd., 3.2.1. *supra*).

No entender deste Tribunal o n.º 1 do artigo 90.º, que encerra o procedimento de liquidação, aplica-se quer ao IRC quer às tributações autónomas. 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.

Ora, o traço comum a todas as realidades refletidas 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 coletável 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. Efetivamente, o n.º 2 do artigo 90.º – que encerra a forma de liquidação – reporta-se apenas aos casos da matéria coletável referida no artigo 15.º do Código do IRC, ou seja, ao IRC.

Em suma, para este Tribunal afigura-se que no cálculo das tributações autónomas não cabem quaisquer deduções sendo a respetiva liquidação efetuada nos termos dos artigos 89.º e do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. O legislador no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC refere-se apenas à matéria coletável constante do artigo 15.º do CIRC. Assim, e concluindo aqui, não se poderá, crê-se, na senda da solução a obter para a questão decidenda, obliterar que, não obstante convergirem, efetivamente, na forma de liquidação regulada nos artigos 89.º e 90.º/1 do CIRC aplicável, as tributações autónomas e o IRC *stricto sensu* (ou tradicional),

provêm, a montante, de geografias profundamente distintas, facto que não se poderá deixar de ser devidamente ponderado e tido em conta.

3.2.3. Importa agora analisar se os regimes de apoio ao investimento do SIFIDE, do RFAI e do CFEI, dos quais a Requerente é beneficiária, e que são concretizados em deduções à coleta do IRC, se reportam ou não à coleta de IRC *stricto sensu*, ou seja, para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas.

Em termos de enquadramento, cabe referir previamente o seguinte:

- i)* O SIFIDE foi criado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, para vigorar nos anos de 2006 a 2010. Foi objeto de alteração pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, e renovado para vigorar até 2015, com a designação de SIFIDE II, através do artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Voltou a ser alterado pelos artigos 163.º e 164.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Com a aprovação do Código Fiscal do Investimento, através do Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, o SIFIDEI passou a constar dos seus artigos 35.º a 42.º. A sua vigência foi prorrogada até 2020 através das alterações constantes dos artigos 211.º e 212.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.
- ii)* O RFAI foi criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, para vigorar em 2009, tendo a sua vigência sido sucessivamente prorrogada até 31 de Dezembro de 2013 pelas Leis do Orçamento respetivas (artigo 116.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, artigo 134.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, artigo 162.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro e artigo 232.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro). Tal como o SIFIDE passou a constar do Código Fiscal do Investimento nos artigos 23.º a 26.º.
- iii)* O CFEI foi aprovado pela Lei n.º 49/2013 de 16 de julho.

O Tribunal Arbitral subscreve a posição adotada pela Decisão Arbitral n.º 111/2018-T, de 10 de janeiro de 2019, quando afirma: “(...) 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.”

E a citada Decisão Arbitral prossegue: “(...) 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 – deixe 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.”

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

Atendendo às razões subjacentes à existência das tributações autónomas é dificilmente admissível a dedução de benefícios fiscais à coleta de tributação autónoma, sob pena de violação do princípio da igualdade tributária.

Efetivamente, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos presuntivamente evasivos, 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 benefício fiscal pudessem neutralizar o efeito desincentivador de certos comportamentos presuntivamente evasivos da tributação autónoma, desvirtuando o próprio conceito de benefício fiscal e os princípios da capacidade contributiva e da justa repartição da carga fiscal.

Conclui-se, face a todo o exposto, que o pedido arbitral principal deve improceder.

3.2.4. Como pedido subsidiário, a Requerente solicita que seja anulada a autoliquidação relativa ao período de tributação de 2015, na parcela correspondente às tributações autónomas, pelo facto de as mesmas terem sido liquidadas e cobradas sem base legal para o efeito, caso se entenda que a sua liquidação não tem enquadramento na norma de liquidação do IRC

consagrada no artigo 90.º do Código do IRC, uma vez que nesse caso estas foram liquidadas e cobradas sem base legal para o efeito (artigo 8.º, n.º 2, alínea *a*), da Lei Geral Tributária, artigo 103.º, n.º 3, da CRP).

Ora, conforme decorre do acima exposto, este Tribunal entende que a liquidação das tributações autónomas ocorreu com base no n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC aplicável, pelo que manifestamente existiu base legal para o efeito, improcedendo, portanto, também este pedido subsidiário e não se verificando qualquer violação ao disposto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

3.2.5. 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 reclamação graciosa ora impugnada.

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade da autoliquidação impugnada de IRC respeitante ao exercício de 2015, fica igualmente prejudicado o pedido feito pela Requerente quanto à devolução das quantias pagas.

Apesar da Requerida na Resposta contestar o direito a juros indemnizatórios por parte da Requerente (vd., 115º. a 121º. da Resposta), verifica-se que a Requerente não formulou pedido específico relativamente a juros indemnizatórios, no entanto esse alegado pedido ficaria sempre prejudicado pela improcedência do pedido principal.

4. 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, RFAI 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, pago pela Requerente, respeitante ao exercício de 2015, porquanto este pedido se encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral referido na alínea *a) supra*, absolvendo-se a Requerida do respetivo pedido e, em consequência,
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 9.220.322,96 (nove milhões, duzentos e vinte mil, trezentos e vinte e dois euros e noventa e seis 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.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 114.444,00 (cento e catorze mil quatrocentos e quarenta e quatro 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, 13 de maio de 2019.

O Árbitro Presidente

(Conselheiro Jorge Lopes de Sousa–
vencido, conforme declaração junta)

O Árbitro Vogal

(Dr. Olívio Mota Amador)

O Árbitro Vogal

(Dr. Henrique Nogueira Nunes, com Declaração de voto)

Declaração de Voto

Embora acompanhando o sentido da decisão do presente processo arbitral entendo que, *in casu*, é perfeitamente possível sustentar-se a aplicação de uma interpretação correctiva à lei, ao contrário do que invoca a Requerente, cuja posição se resume no seu fundamental à literalidade da letra da lei.

Efectivamente, e mesmo restringindo a questão às tributações autónomas sobre encargos dedutíveis em IRC, tal posição redundaria numa directa violação do princípio da igualdade.

Com efeito, as tributações autónomas relativas a encargos dedutíveis tem subjacente uma presunção de “*empresarialidade parcial*”. Ou seja, tais despesas conterão, presumivelmente, uma finalidade empresarial, que consente a sua dedução, mas com tal finalidade concorrerão outras, que, se fossem exclusivas, arredariam a sua dedutibilidade.

Tal carácter presuntivo justificará que quando o contribuinte logre ilidir a referida presunção, as despesas mantenham o seu carácter dedutível, sem sujeição a tributação autónoma.

Conforme se decidiu no processo arbitral n.º 174/2016-T: “*Ora, neste campo restrito das tributações autónomas sobre despesas dedutíveis, que e onde a Requerente centra, de resto, a discussão, a posição sustentada por aquela redundaria numa desigualdade qualificada (na medida em que mais que tratar como igual o desigual, ou o desigual como igual, trata o desigual como desigual, na medida inversa da desigualdade), já que numa situação em que um contribuinte, em que encargos dedutíveis que, normalmente seriam sujeitos a tributação autónoma, não o sejam por não se verificarem os pressupostos materiais desta (ou seja, por elisão da presunção subjacente), como foi o caso, por exemplo, da situação em causa no processo arbitral 628/2014T, e que apresente prejuízo fiscal, não poderá proceder a qualquer dedução nos termos do artigo 90.º/2 do CIRC, ao passo que um outro contribuinte, na mesma situação (prejuízo fiscal), mas que assuma (implícita ou explicitamente), o carácter parcialmente empresarial do mesmo tipo de encargos, ficando, por isso, onerado com a correspondente tributação autónoma, poderia, na tese da Requerente, lançar mão das deduções previstas naquele mesmo artigo.*”

Ou seja, e em suma: entre dois contribuintes em situação distinta perante o sistema fiscal de IRC, um que incorre em gastos de índole integralmente empresarial, e outro que incorre nos mesmos gastos mas para fins (real ou presumidamente) parcialmente estranhos à empresarialidade, o segundo obteria do sistema fiscal, na matéria que nos ocupa, um tratamento mais benévolo, por via de um comportamento menos conforme à teleologia daquele.

Ora, como é consabido, o princípio da igualdade é um dos princípios constituintes basilares do direito tributário, e nada, pelo menos à luz do critério do legislador razoável, permite concluir que, no regime em análise, o legislador tenha querido afrontar de forma directa aquele princípio, dispensando um benefício em função de um factor contraditório com a teleologia do sistema.

Com efeito, no plano fiscal, o princípio da igualdade não é mais do que uma expressão específica do princípio da igualdade geral dos cidadãos perante a lei, previsto no artigo 13º da CRP que comporta uma dupla vertente de igualdade formal (igualdade perante a lei, geral e abstrata), e uma vertente material (proibindo discriminações arbitrárias), sendo que o princípio em questão pode ser visto em dois planos distintos, a saber:

- *O da igualdade horizontal – segundo o qual a um rendimento, capital ou consumo igual deve corresponder igual medida de imposto;*
- *O da igualdade vertical segundo o qual a um rendimento, capital ou consumo diferentes deve corresponder imposto diferente.*

Decorre, pois, do princípio geral de igualdade a proibição de discriminações arbitrárias, extensível ao direito fiscal sob pena de violação da própria ideia de Estado de Direito, a proibição de todas as formas de tributação (ou de isenção) discriminatórias ou arbitrárias, inaceitáveis à luz dos valores da igualdade jurídica e substantiva.

A ideia de generalidade da tributação, é certo, não impede a consagração de regimes de tributação diferenciados, nem o estabelecimento de isenções, desagravamentos ou agravamentos fiscais, desde que eles se encontrem fundados em valores e fins de ordem pública que sejam superiores aos que determinaram a criação do próprio imposto. Ou seja, não se impede a diferenciação baseada em valores percebidos, mas impede-se a discriminação assente em realidades não consentidas pela própria ordem fundamental.

Sendo verdade que o princípio da igualdade jurídica e fiscal não é um princípio absoluto, pois admite situações de discrimen, também é verdade que estas situações devem corresponder a discriminações fundadas em valores institucionalizados, genericamente aceites e acolhidos na ordem de valores instituída.

Ora, no caso, em que duas empresas na situação supra descrita se encontram objetivamente em situação diferenciada e que deviam, por isso, merecer um tratamento fiscal diferenciado, no sentido da diferença, ocorre, face à tese da Requerente, justamente o contrário.”.

Deste modo, à semelhança do que se decidiu nesta decisão, sempre no caso deverá intervir um factor de interpretação conforme à Constituição das normas em causa, *maxime* do artigo 90.º/2 do CIRC.

Se é certo que o artigo 90.º/1 do CIRC em questão não distingue entre a liquidação de tributações autónomas e a liquidação de IRC *stricto sensu* (sobre o lucro tributável), a verdade é que, a montante, o procedimento e a natureza dos dois tipos de imposição tributária é substancialmente distinto.

Por fim, a atinência à literalidade dos preceitos do artigo 90.º/1 e 2, propugnada pela Requerente, redundaria – crê-se – num atropelo ao princípio da igualdade tributária, para além do mais, constitucionalmente imposto.

Por tudo isto, entendo que na conjugação do texto das duas normas, o legislador disse mais do que aquilo que queria, situação que, de resto, resultou não de descuido da redacção de tais normas, mas, antes, da evolução do regime normativo do IRC e, concretamente, da paulatina introdução naquele do regime relativo às tributações autónomas, sucessivamente enxertados nesse edifício normativo, nas mais das vezes (senão mesmo todas) por puras razões de recolhimento de receita fiscal adicional.

Com efeito, a fórmula normativa do artigo 90.º/2 do CIRC aplicável, tomada à letra, como o faz a Requerente, abrange hipóteses, como se viu, que decididamente não estão no espírito da

lei. No caso, como se referiu já, não por má inspiração da própria norma, mas das próprias reformas que foram introduzindo as tributações autónomas em IRC.

Deste modo, entendo que se torna forçoso interpretar correctivamente a norma do artigo 90.º/2 do CIRC aplicável, de modo a restringir a remissão que faz para o n.º 1 da mesma norma, na referencia que faz “*Ao montante apurado nos termos do número anterior*”, limitando-a ao montante da colecta de IRC calculada mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria colectável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código, e já não assim aos montantes apurados a título de tributação autónoma, assim se devolvendo à norma o seu sentido original, que era o que correspondia à sua redacção textual antes da introdução das tributações autónomas no CIRC.

Não obstante tratar-se de um tipo de interpretação francamente excepcional, conforme a boa doutrina, a mesma é admissível em certos casos.

Como refere o ilustre mestre BAPTISTA MACHADO¹, a propósito da posição do nosso Código Civil perante o problema da interpretação:

"I - O art. 9.º deste Código, que à matéria se refere, não tomou posição na controvérsia entre a doutrina subjectivista e a doutrina objectivista. Comprova-o o facto de se não referir, nem à "vontade do legislador", nem à "vontade da lei", mas apontar antes como escopo da actividade interpretativa a descoberta do "pensamento legislativo" (art. 9.º, 1.º). Esta expressão, propositadamente incolor, significa exactamente que o legislador não se quis comprometer. [...]

II - Começa o referido texto por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra mas reconstituir a partir dela o "pensamento legislativo". Contrapõe-se letra (texto) e espírito (pensamento) da lei, declarando-se que a actividade interpretativa deve - como não podia deixar de ser - procurar este a partir daquela.

¹ 8 BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1996, págs. 188 e ss.

A letra (o enunciado linguístico) é, assim, o ponto de partida. Mas não só, pois exerce também a função de um limite, nos termos do art. 9.º, 2: não pode ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) "que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso". Pode ter de proceder-se a uma interpretação extensiva ou restritiva, ou até porventura a uma interpretação correctiva, se a fórmula verbal foi sumamente infeliz, a ponto de ter falhado completamente o alvo. Mas, ainda neste último caso, será necessário que do texto "falhado" se colha pelo menos indirectamente uma alusão àquele sentido que o intérprete venha a acolher como resultado da interpretação. Afasta-se assim o exagero de um subjectivismo extremo que propende a abstrair por completo do texto legal quando, através de quaisquer elementos exteriores ao texto, descobre ou julga descobrir a vontade do legislador. Não significa isto que se não possa verificar a eventualidade de aparecerem textos de tal modo ambíguos que só o recurso a esses elementos externos nos habilite a retirar deles algum sentido. Mas, em tais hipóteses, este sentido só poderá valer se for ainda assim possível estabelecer alguma relação entre ele e o texto infeliz que se pretende interpretar."

Deste modo, entendo que uma interpretação correctiva do artigo 90.º/2 do CIRC aplicável é a solução juridicamente mais adequada para o caso.

Henrique Nogueira Nunes

Declaração de voto de vencido

A questão que é objecto do processo é a de saber se as despesas de investimento que beneficiam do SIFIDE, do RFAI e do CFEI podem ser deduzidas às quantias devidas a título de tributações autónomas em IRC relativas ao exercício de 2015.

1. Aplicabilidade dos artigos 89.º e 90.º do CIRC ao cálculo das tributações autónomas

Os artigos 89.º e 90.º do CIRC estabelecem o seguinte, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, vigente durante o ano de 2015:

Artigo 89.º

Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efectuada:

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) Pela Direcção-Geral dos Impostos, nos restantes casos.*

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 – Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação internacional;

b) A relativa a benefícios fiscais;

c) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;

d) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 – (Revogado pela da Lei n.º 3-B/2010)

4 - Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

7 – Das deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 - Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efectuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.

9 - Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

10 - Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

11 - Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

Os referidos artigos 89.º e 90.º do CIRC, bem como outras normas deste Código, como as relativas as declarações previstas nos artigos 120.º e 122.º, são aplicáveis às tributações autónomas.

Na verdade, 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 CIRC tem a natureza de IRC. De resto, para além da jurisprudência, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa hoje margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código.

Ora, o artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).

Por isso, aquele artigo 90.º aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, na sequência

da apresentação ou não de declarações, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação.

Assim, as diferenças, no ano de 2015, entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável restringem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis, que são as previstas nos Capítulos III e IV do CIRC para o IRC que tem por base o lucro tributável e no artigo 88.º do CIRC para o IRC que tem por base a matéria tributável das tributações autónomas e as respectivas taxas.

Mas, as formas de liquidação que se prevêm no Capítulo V do mesmo Código são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.

No entanto, a circunstância de uma autoliquidação de IRC, efectuada nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, poder conter vários cálculos parciais com base em várias taxas aplicáveis a determinadas matérias colectáveis não implica que haja mais que uma liquidação, como resulta dos próprios termos daquela norma ao fazer referência a «*liquidação*», no singular, em todos os casos em que é «*feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º*», tendo «*por base a matéria colectável que delas conste*» (seja a determinada com base nas regras dos artigos 17.º e seguintes seja a determinada com base nas várias situações previstas no artigo 88.º).

Aliás, não são apenas as liquidações previstas no artigo 88.º que podem englobar vários cálculos de aplicação de taxas a determinadas matérias colectáveis, pois o mesmo pode suceder nas situações previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 87.º. (²)

De qualquer forma, sejam quais forem os cálculos a fazer, é unitária autoliquidação que o sujeito passivo ou a Autoridade Tributária e Aduaneira devem efectuar nos termos dos artigos 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), e 120.º ou 122.º, e com base nela que é calculado o IRC global, sejam quais forem as matérias colectáveis relativas a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente.

Aliás, se este artigo 90.º não fosse aplicável à liquidação das tributações autónomas previstas no CIRC, teríamos de concluir que não haveria qualquer norma que previsse a sua

² O n.º 6 do artigo 87.º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 55/2013, de 8 de Agosto, o que não tem relevância para este efeito de demonstrar que fora do âmbito das tributações autónomas havia e há cálculos parciais de IRC com base em taxas especiais aplicáveis a determinadas matérias colectáveis.

liquidação, o que se reconduziria a ilegalidade, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que exige que a liquidação de impostos se faça «*nos termos da lei*».

Refira-se ainda a nova norma do n.º 21 aditada ao artigo 88.º do CIRC pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, independentemente de ser ou não qualificável como verdadeiramente interpretativa (³), em nada altera esta 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*». Com efeito, se é certo que esta nova norma vem explicitar como é que se calculam os montantes das tributações autónomas (o que já decorria do próprio texto das várias disposições do artigo 88.º) e que a competência cabe ao sujeito passivo ou à Administração Tributária, nos termos do artigo 89.º, é também claro que não se afasta a necessidade de utilizar o procedimento previsto no n.º 1 do artigo 90.º, designadamente nos casos previstos na sua alínea c) em que a liquidação cabe à Administração Tributária e Aduaneira, com «*base os elementos de que a administração fiscal disponha*», que abrangerão a possibilidade de liquidar com base em tributações autónomas, se a Autoridade Tributária e Aduaneira dispuser de elementos que comprovem os seus pressupostos.

O mesmo se passa com a redacção dada àquele n.º 21 do artigo 88.º pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro.

Por isso, quer antes quer depois da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, o artigo 90.º, n.º 1, do CIRC é aplicável à liquidação de tributações autónomas.

Fica, assim, prejudicado, desde já, o conhecimento do pedido subsidiário que a Requerente subordina à condição de se entender que o artigo 90.º do CIRC não é aplicável às tributações autónomas.

2. Aplicabilidade das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC à colecta de IRC resultante de tributações autónomas

³ Será materialmente inconstitucional, por violação da proibição constitucional da retroactividade dos impostos, que consta do n.º 3 do artigo 103.º da CRP, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017

Pelo que se referiu, 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 ao montante apurado com tributações autónomas, estabelecendo-se o seguinte:

21 - 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.

Na parte final desta norma, restringe-se o âmbito de aplicação das deduções previstas no artigo 90.º, n.º 2, do CIRC à colecta de IRC derivada do lucro tributável.

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 ao estabelecer o seguinte:

21 - 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, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.

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 reiteradamente explicado pela jurisprudência arbitral maioritária.

Por isso, sendo constitucionalmente inadmissível, pelo que referiu o Tribunal Constitucional no acórdão citado, que esta nova lei venha afastar a possibilidade de deduções admissíveis à face da legislação vigente até a entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, a questão que se coloca, para solucionar as questões de legalidade da liquidação e da decisão da reclamação graciosa que são colocadas no presente processo, é a de saber se, antes desta lei, já deveria fazer-se a interpretação restritiva que nela veio a ser explicitada, 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.

Na verdade, o facto de a letra do n.º 2 do artigo 90.º apontar no sentido da aplicação das deduções à colecta resultante das tributações autónomas essa dedutibilidade, não excluía a possibilidade de interpretação restritiva, se «*o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de*

o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)». (⁴)

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» (⁵), visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes susceptíveis de afectarem o lucro tributável, e, consequentemente, diminuir 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

⁴ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 186.

⁵ Actualmente apenas em relação a algumas tributações autónomas se poderá encontrar a natureza de normas antiabuso, pois, como ensina CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 543, «é, porém, evidente que o alargamento e agravamento de que tais tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais».

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*».

A isto acresce que, 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 (⁶) 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*

⁶ Como, por exemplo, a distribuição de *pizzas* ao domicílio nas cidades ou de correio nas zonas rurais, situações que já foram apreciadas em decisões arbitrais proferidas nos processos n. 628/2014-T e 553/2016-T.

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». (⁷)

Como também se refere no acórdão do CAAD proferido no processo n.º 59/2014-T, as tributações autónomas em IRC, devem ser consideradas uma forma de tributação de rendimentos empresariais:

«A Exposição de Motivos que consta da Proposta de Lei n.º 46/VIII, que veio dar origem à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que ampliou enormemente as situações de tributações autónomas, não deixa margem para dúvidas de que se trata de uma amplificação consciente e pretendida das entorses previamente existentes, por se ter entendido que elas eram necessárias, em suma, para compensar outras distorções resultantes de significativa fraude e evasão fiscais e, assim, aumentar a equidade da repartição da carga fiscal entre cidadãos e empresas».

(...)

«as tributações autónomas incidentes directamente sobre certas despesas, no âmbito de impostos que originariamente incidiam apenas sobre rendimentos, são consideradas entorses do sistema de tributação directa do rendimento que se visava com o IRC, mas um valor que legislativamente se considerou ser mais relevante do que a coerência teórica dos impostos, como é a implementação da justiça fiscal, impôs uma opção por essas formas de tributação, por estarem em consonância com os princípios da equidade, eficiência e simplicidade.

(...)

Mas, esta tributação indirecta não deixa de ser efectuada no âmbito do IRC, como resulta da inclusão das tributações autónomas no respectivo Código, que tem como corolário a aplicação das normas gerais próprias deste imposto, que não contendam com a sua especial forma de incidência.

Assim, se é certo que as tributações autónomas constituem uma forma diferente de fazer incidir impostos sobre as empresas, que poderia constar de regulamentação autónoma ou ser arrumada no Código do Imposto do Selo, também não deixa de ser

⁷ Como bem se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 210/2013-T.

certo que a opção legislativa por incluir tais tributações no CIRC revela uma intenção de considerar tais tributações como inseridas no IRC, o que se poderá justificar por serem uma forma indirecta, mas, na perspectiva legislativa, equitativa, simples e eficiente, de tributar rendimentos empresariais que escapam ao regime da tributação com directa incidência sobre rendimentos».

Na verdade, as tributações autónomas em sede de IRC, em face da crescente amplitude que o legislador lhes tem vindo a atribuir (⁸), **para serem compagináveis com o princípio constitucional da tributação das empresas incidindo fundamentalmente sobre o seu rendimento real** (artigo 104.º, n.º 2, da CRP), devem ser entendidas como formas indirectas de tributar rendimentos empresariais, através da tributação de certas despesas e encargos que revelam capacidade contributiva, ou mesmo, nos casos das tributações autónomas previstas nos n.ºs 8 e 11 do artigo 88.º, como formas complementares de tributar directamente rendimentos, em situações em que eles serão presumivelmente gerados, sem tributação, na esfera jurídica de terceiros.

Aliás, é um facto que a imposição de qualquer despesa sem contrapartida a uma pessoa colectiva tem como corolário a um potencial decréscimo do seu rendimento, pelo que a imposição de uma obrigação tributária unilateral, mesmo calculada com base em despesas realizadas ou encargos suportados, constitui uma forma de tributar indirectamente o seu rendimento. (⁹)

O novo artigo 23.º-A do CIRC, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ao dizer que *«não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros»*, deixa entrever que, na perspectiva legislativa, o IRC e as tributações autónomas **são impostos que incidem directa ou indirectamente sobre os lucros**, pois é esse

⁸ Como adiante se refere, tem-se constatado reiteradamente que a colecta primacial de IRC resultante directamente do lucro tributável é muito inferior à colecta global de IRC.

⁹ Não se pode esquecer, neste contexto da identificação da natureza de um tributo, que, levando a análise ao limite, como ensinava o saudoso Prof. Doutor SALDANHA SANCHES, *«o destinatário do imposto é sempre a pessoa singular - a tributação da sociedade comercial é instrumental e a sua tributação é sempre um pagamento por conta do imposto que mais tarde vai ser suportado pelo titular do capital da sociedade»*.

entendimento que pode justificar que se inclua a expressão «*quaisquer outros impostos*», que pressupõe que o IRC e as tributações autónomas **também são impostos destes tipos, são impostos que directa ou indirectamente incidem sobre os lucros reais ou presumidos.**

Por isso, sendo as tributações autónomas previstas no CIRC, em última análise, formas indirectas de tributar o rendimento empresarial, não se vê que haja necessariamente incompatibilidade entre elas e as regras gerais que prevêm a forma de efectuar a liquidação de IRC.

De qualquer modo, uma interpretação restritiva só pode resultar, à face da redacção do CIRC anterior à Lei n.º 7-A/2016, da conclusão de que o texto do n.º 2 do artigo 90.º, em alguma medida, não corresponda ao pensamento legislativo, designadamente se se puder concluir que a razão justifica alguma ou algumas das deduções, apenas se compagina com a sua aplicação à colecta de IRC resultante do lucro tributável.

E, naturalmente, em face da proibição constitucional da aplicação retroactiva do afastamento global da dedutibilidade a situações anteriores à Lei n.º 7-A/2016, serão de aplicar as deduções quando elas **resultam da legislação especial** a que se refere a redacção do n.º 21 do artigo 88.º introduzida pela Lei n.º 114/2017.

Na verdade, 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.

É a esta luz que importa apreciar cada uma das situações em que a Requerente pretende efectuar dedução à colecta de IRC resultante de tributações autónomas.

3. Dedutibilidade de despesas de investimento previstas no SIFIDE à colecta de IRC derivada de tributações autónomas

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, mas foi 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).

Em 2015, vigorava o Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II) que foi aprovado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, e alterado pelo artigo 163.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Este diploma estabelece o seguinte, nos seus artigos 4.º e 5.º:

Artigo 4.º

Âmbito da dedução

1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, 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.*

2 - Para os sujeitos passivos de IRC que sejam PME de acordo com a definição constante do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, que ainda não completaram dois exercícios e que não beneficiaram da taxa incremental fixada na alínea b) do número anterior, aplica-se uma majoração de 10 % à taxa base fixada na alínea a) do número anterior.

3 - 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.

4 - As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato.

5 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, quando no ano de início de usufruição do benefício ocorrer mudança do período de tributação, deve ser considerado o período anual que se inicie naquele ano.

6 - A taxa incremental prevista na alínea b) do n.º 1 é acrescida em 20 pontos percentuais para as despesas relativas à contratação de doutorados pelas empresas para actividades de investigação e desenvolvimento, passando o limite previsto na mesma alínea a ser de (euro) 1 800 000.

7 - Aos sujeitos passivos que se reorganizem, em resultado de actos de concentração tal como definidos no artigo 73.º do Código do IRC, aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Artigo 5.º

Condições

Apenas podem beneficiar da dedução a que se refere o artigo 4.º os sujeitos passivos de IRC que preenham cumulativamente as seguintes condições:

a) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;

b) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona que a Requerente preencha os requisitos subjectivos e objectivos para poder beneficiar do SIFIDE, tendo indeferido a reclamação graciosa por entender que as despesas em causa não podem ser deduzidas às quantias que pagou a título de tributações autónomas, por a dedução só poder ser efectuada à colecta de IRC resultante da aplicação da taxa de IRC ao lucro tributável.

Como se referiu, o artigo 90.º do CIRC reporta-se também à liquidação das tributações autónomas.

E, como também se disse, não há suporte legal para afirmar que, na eventualidade de terem de ser efectuados numa declaração vários cálculos para determinar o IRC, seja efectuada mais que uma autoliquidação.

O diploma que aprovou o SIFIDE não refere que os créditos dele provenientes são dedutíveis a toda e qualquer colecta de IRC, antes define o âmbito da dedução aludindo, no seu n.º 1 do artigo 4.º, «*ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência*».

O n.º 3 do mesmo artigo 4.º confirma que é ao **montante que for apurado nos termos do artigo 90.º do CIRC** que releva para concretizar a dedução ao dizer que «*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*».

Assim, assente que o IRC inclui as tributações autónomas [como resulta do teor expresso do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a), do CIRC de 2014], por mera interpretação declarativa se conclui que o artigo 4.º, n.º 1, do SIFIDE II, ao estabelecer a dedução «*ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência*», implica a dedução ao montante das tributações autónomas que são **apuradas nos termos desse artigo 90º**.

O facto de o artigo 5.º do SIFIDE II afastar o benefício quando o lucro tributável seja determinado por métodos indirectos e nas tributações autónomas se incluírem situações em que se visa indirectamente a tributação de lucros (designadamente, não dando relevância ou

desmotivando factos susceptíveis de os reduzirem) não tem qualquer relevância para este efeito, pois o conceito de «*métodos indirectos*» tem um alcance preciso no direito tributário, que é concretizado no artigo 90.º da LGT (para além de normas especiais), reportando-se a meios de determinar o lucro tributável, cuja utilização não se prevê para cálculo da matéria colectável das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC.

Por outro lado, se é a necessidade de fazer uso de métodos indirectos que afasta a possibilidade de usufruir do benefício, não se pode justificar esse afastamento em relação à colecta das tributações autónomas, que é determinada por métodos directos.

Para além disso, não pode ver-se, na eventual natureza de normas antiabuso que assumem algumas tributações autónomas (¹⁰) uma explicação para o seu afastamento da respectiva colecta do âmbito da dedutibilidade do benefício do SIFIDE II, pois não há qualquer suporte legal para afastar a dedutibilidade à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso, como, por exemplo, as relativas aos preços de transferência ou subcapitalização e as resultantes da aplicação da cláusula geral antiabuso que consta do artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Por outro lado, o facto de a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II ser limitada à colecta do artigo 90º do CIRC, até à sua concorrência, não permite concluir que o crédito fiscal só seja dedutível caso haja lucro tributável, pois o que aquele facto exige é que **haja colecta de IRC**, que pode existir mesmo sem lucro tributável, designadamente por força das tributações autónomas.

Assim, apontando o teor literal do artigo 4.º do SIFIDE II no sentido de a dedução se aplicar também à colecta de IRC derivada de tributações autónomas a apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC, só por via de uma interpretação restritiva se poderá afastar a aplicação do benefício fiscal à colecta de IRC proporcionada pelas tributações autónomas.

A viabilidade de uma interpretação restritiva encontra, desde logo, um obstáculo de ordem geral, que é o de que as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que, na falta de

¹⁰ Actualmente apenas em relação a algumas tributações autónomas se poderá encontrar a natureza de normas antiabuso, pois, como ensina CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, página 543, «é, porém, evidente que o alargamento e agravamento de que tais tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais».

regra especial, devem ser interpretadas nos seus precisos termos, como é jurisprudência pacífica. (¹¹) No caso dos benefícios fiscais, prevê-se explicitamente a possibilidade de interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), mas não de interpretação restritiva, pelo que, em regra, o benefício fiscal não deve ser interpretado com menor amplitude do que a que, numa interpretação declarativa, resulta do teor da norma que o prevê.

De qualquer modo, uma interpretação restritiva apenas se justifica quando «*o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)*» (¹²).

Como fundamento para uma interpretação restritiva poderá aventar-se o facto de que algumas tributações autónomas visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes susceptíveis de afectarem o lucro tributável, e, conseqüentemente, diminuir a receita fiscal, e a sua força desincentivadora será atenuada com a possibilidade de a respectiva colecta poder ser objecto de deduções. Na verdade, é manifesto que algumas tributações autónomas não têm em vista desincentivar despesas, como é o caso das relativas a transacções com residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (n.º 8 do artigo 88.º do CIRC) ou tributação de lucros distribuídos (n.º 11 do mesmo artigo).

Mas, quando se visa o desincentivo de comportamentos, ele é justificado apenas pelas preocupações de protecção da receita fiscal e os benefícios fiscais concedidos são, por definição, «*medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos*

¹¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em:

http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

¹² BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador*, página 186.

extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

E, no caso dos benefícios fiscais do SIFIDE, 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, o que se refere com clareza na fundamentação da Proposta de Lei n.º 5/X e no Relatório do Orçamento do Estado para 2011:

Proposta de Lei n.º 5/X

A capacidade de investigação e desenvolvimento (I&D) das empresas é um factor decisivo não só da sua própria afirmação enquanto estruturas competitivas, como da produtividade e do crescimento económico a longo prazo, facto, aliás, expressamente reconhecido no Programa do XVII Governo, assim como em relatórios internacionais recentes, nomeadamente nas conclusões do relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) “Tax Incentives for Research and Development”, 2003, e no relatório da Comissão Europeia sobre “Monitoring Industrial Research”, 2004.

(...)

Importa, pois, repor, como previsto no Programa do Governo, os incentivos fiscais de dinamização da I&D empresarial em cooperação com as Universidades e outras Instituições de investigação, que terá um papel fundamental na implementação do Plano Tecnológico. A meta apontada, de triplicar as actividades de I&D pelas empresas a laborar em Portugal, só é possível com um redobrar do apoio público às empresas que efectivamente queiram apostar na inovação científica e tecnológica como eixo central das suas estratégias de competitividade. O apoio sob a forma de incentivo fiscal terá uma importância crescente, não só por ser uma forma mais expedita para as empresas que queiram intensificar os seus investimentos de forma organizada e continuada, como por permitir alavancar os efeitos dos apoios financeiros. Nas

medidas de apoio financeiro à I&D em consórcio entre empresas e instituições de investigação do QCA 3 (POCTI e POSI) foi introduzida uma componente de apoio reembolsável, que representa um passo assinalável no envolvimento das empresas nos resultados dos projectos. A reposição do SIFIDE, ao permitir deduzir parte dos reembolsos que irão efectuar às entidades financiadoras, é um justo prémio a um envolvimento que se quer crescente.

II.2.2.4.4. Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE)

Tendo em conta que uma das valias da competitividade em Portugal passa pela aposta na capacidade tecnológica, no emprego científico e nas condições de afirmação no espaço europeu, a Proposta de Orçamento do Estado para 2011 propõe renovar o SIFIDE (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial), agora na versão SIFIDE II, para vigorar nos períodos de 2011 a 2015, possibilitando a dedução à colecta do IRC para empresas que apostam em I&D (capacidade de investigação e desenvolvimento).

Dado o balanço positivo dos incentivos fiscais à I&D empresarial, e considerando também a evolução do sistema de apoio dos outros países, foi decidido rever e reintroduzir por mais cinco períodos de tributação este sistema de apoio. A I&D das empresas é um factor decisivo não só da sua própria afirmação enquanto estruturas competitivas, como da produtividade e do crescimento económico a longo prazo, facto, aliás, expressamente reconhecido no Programa do XVIII Governo, assim como em vários relatórios internacionais recentes.

É neste contexto que, no panorama internacional, a OCDE considera desde 2001 Portugal como um dos três países com um avanço mais significativo na I&D empresarial. Sendo o sistema nacional vigente, comparativamente aos demais sistemas que utilizam a dedução à colecta e a distinção entre taxa base e taxa incremental, é um dos mais atractivos e competitivos.

Sendo a investigação e desenvolvimento das empresas *«um factor decisivo não só da sua própria afirmação enquanto estruturas competitivas, como da produtividade e do crescimento económico a longo prazo»*, compreende-se que se tenha dado preferência ao incentivo da aposta na capacidade tecnológica, no emprego científico e nas condições de afirmação no espaço europeu, que, a prazo se reconduzem à obtenção de maiores receitas fiscais.

A importância que, na perspectiva legislativa, foi reconhecida a este benefício fiscal previsto no SIFIDE II, é decisivamente confirmada pelo facto de ele ser indicado como estando especialmente excluído do limite geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, que se indica no artigo 92.º do CIRC.

Por isso, é seguro que se está perante **benefícios fiscais cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais**, inferindo-se daquele artigo 92.º que a intenção legislativa de incentivar os investimentos em investigação e desenvolvimento previstos no SIFIDE II é tão firme que vai ao ponto de nem sequer se estabelecer qualquer limite à dedutibilidade da colecta de IRC, apesar de este regime fiscal ter sido criado e aplicado num período de notórias dificuldades das finanças públicas.

Assim, não se vê fundamento legal, designadamente à face da intenção legislativa que é possível detectar, para, com fundamento numa interpretação restritiva, afastar a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II à colecta das tributações autónomas que resulta directamente da letra do artigo 4.º, n.º 1, do respectivo diploma, conjugado com o artigo 90.º do CIRC.

Por outro lado, a eventual limitação da aplicação do benefício fiscal a empresas que apresentassem lucro tributável em 2015 reconduzir-se-ia a uma fortíssima restrição do seu campo de aplicação, já que, como é facto público, grande parte das empresas, nesse ano e nos anteriores, apresentava prejuízos fiscais, embora pagasse IRC por outras vias.

Na verdade, segundo a estatística publicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no anos de 2011 a 2014, mais de metade das declarações de IRC não registavam lucro tributável (¹³), e menos de 1/3 dos contribuintes pagou imposto com base em IRC liquidado com base

¹³ Nos anos de 2011 a 2014 apresentavam lucro tributável as seguintes percentagens de sujeitos passivos de IRC: 2011 – 48%, 2012 - 44,5%, 2013 - 46,6%, 2014 - 45,7%.

no lucro tributável, sendo a maior parte dos pagamentos de IRC efectuados «*por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.)*». (¹⁴).

Por isso, é manifesto que a aplicabilidade do benefício fiscal a empresas que, embora apresentassem prejuízos fiscais, **pagavam IRC**, inclusivamente a título de tributações autónomas, ampliava **fortemente** o número de empresas potencialmente beneficiárias e, consequentemente, compagina-se melhor com a intenção legislativa subjacente ao SIFIDE II do que a defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A informação está disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

¹⁴ De resto, há já vários anos que apenas uma minoria de contribuintes pagava IRC com base no lucro tributável do respectivo exercício, como se pode ver nos documentos estatísticos publicados em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/:

- 32,4% no período de tributação de 2014, em que cerca de 67% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);
- 29,5% no período de tributação de 2013, em que cerca de 68% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);
- 28% no período de tributação de 2012, em que cerca de 70% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);
- 26% no período de tributação de 2011, em que cerca de 71% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);
- 29% no período de tributação de 2010, em que cerca de 76% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores, etc.);
- 31% no período de tributação de 2009, em que de 77% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores;
- 34% no período de tributação de 2008, em que 79% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores;
- 36% no período de tributação de 2007, em que 80% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC por via do Pagamento Especial por Conta, das Tributações Autónomas e do IRC de exercícios anteriores.

Trata-se, por isso, da solução manifestamente mais acertada e que, por o ser, tem de se presumir ter sido legislativamente consagrada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, como se referiu, não se pode olvidar que as tributações autónomas visam proteger ou aumentar as receitas fiscais e que os benefícios fiscais concedidos são, por definição, «*medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*» (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Isto é, no caso em apreço, ao estabelecer um benefício fiscal por dedução à colecta de IRC, o legislador optou por prescindir da receita fiscal que este imposto poderia proporcionar, na medida da concessão do benefício fiscal. Para esta ponderação relativa dos interesses em causa (receita fiscal *versus* estímulo forte ao investimento) é indiferente que essa receita provenha de cálculos efectuados com base no artigo 87.º ou no artigo 88.º do CIRC. Na verdade, seja qual for a forma de cálculo dessa receita fiscal, está-se perante dinheiro cuja arrecadação o legislador considerou ser **menos importante do que a prossecução da finalidade económica referida**.

Das duas alternativas que se deparavam ao legislador relativamente ao incentivo aos investimentos previstos no SIFIDE II, que eram, por um lado, manter intactas as receitas provenientes de IRC (incluindo as de tributações autónomas) e não ver incentivado o investimento e, por outro lado, concretizar esse incentivo com perda de receitas de IRC, a ponderação que necessariamente está subjacente ao SIFIDE II é a da opção pela criação do incentivo com prejuízo das receitas. E, naturalmente, sendo a criação do incentivo ao investimento melhor, na perspectiva legislativa, do que a arrecadação de receitas, não se vislumbra como possa ser relevante que as receitas de IRC que se perdem para concretizar o incentivo provenham da tributação geral de IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º ou das tributações a taxas especiais previstas nos n.ºs 4 a 6 do mesmo artigo, ou das tributações autónomas previstas no artigo 88.º: em todos os casos, a alternativa é a mesma entre criação do incentivo e arrecadação de receitas de IRC e a ponderação relativa que se pode fazer dos interesses conflituantes é idêntica, quaisquer que sejam as formas de determinar o montante de IRC de que se prescinde para criar o incentivo.

E, no caso do benefício fiscal do SIFIDE II, as razões de natureza extrafiscal que justificam o incentivo com perda de receita são fortíssimas, pois considera-se que os investimentos incentivados são um **factor decisivo na competitividade futura do país**, que é fundamental para o próprio incremento das receitas fiscais.

Por isso, é seguro que se está perante benefício fiscal cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais provenientes de IRC, seja qual for a base do seu cálculo, pois o que está em causa sempre prescindir ou não de determinada quantia em dinheiro para criar um incentivo ao investimento.

Neste contexto, a natureza das tributações autónomas e as soluções legislativamente adoptadas, em geral, em relação a elas, não têm qualquer relevância para a apreciação desta questão, pois esta tem de ser apreciada à face dos específicos interesses que na sua ponderação se entrecrocaram.

Na verdade, o que está em causa é, exclusivamente, determinar o alcance do SIFIDE, que estabelece um regime de natureza excepcional, que visou prosseguir determinados interesses públicos, e não contribuir para a decisão de qualquer questão conceitual sobre a natureza das tributações autónomas, matéria sobre a qual não se vislumbra quer no texto da lei, quer nos trabalhos preparatórios, a menor preocupação legislativa.

Pela mesma razão de que o que está em causa é interpretar o alcance do diploma de natureza especial que é o que estabelece o SIFIDE, não pode ser atribuída relevância, para este efeito, à norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que se refere que não são «*efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*», apesar da pretensa natureza interpretativa que lhe foi atribuída (que implica a sua inconstitucionalidade, por retroactividade prejudicial aos contribuintes, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017).

Com efeito, não há 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 normas especiais de diplomas avulsos, como são os que prevêm o SIFIDE.

E, na falta de uma intenção inequívoca em sentido contrário, vale a regra de que **a lei geral não altera lei especial** (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil), que tem a justificação o facto de que «*o regime geral não inclui a consideração das condições particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial*». (¹⁵)

De resto, foi o próprio legislador que, recentemente, através da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, veio reconhecer expressa e inequivocamente, com explícita intenção *interpretativa* declarada no seu artigo 233.º (constitucionalmente admissível na medida em que não for desfavorável aos contribuintes), que **existem normas especiais de que resulta que deveriam ser feitas deduções ao montante apurado com as tributações autónomas**, ao dar nova redacção ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC com o seguinte teor:

*«21. 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, **ainda que essas deduções resultem de legislação especial.***

Assim, se é certo que esta norma esclarece que é intenção legislativa que não sejam feitas deduções ao montante global apurado com as tributações autónomas, também o é que nela se reconhece que **resultava de legislação especial que fossem feitas deduções**, sendo esse, precisamente, o caso das normas que prevêm benefícios fiscais por dedução à colecta de IRC.

Mas, se dessas normas especiais resultava que fossem feitas deduções ao montante das global apurado das tributações autónomas, é manifesto que não é compaginável com o princípio constitucional da proibição da retroactividade das normas que criem impostos (artigo 103.º, n.º 3, da CRP) o afastamento desse resultado por uma lei posterior, a todos os que, ao abrigo dessas leis especiais em que confiaram, criaram as condições para obter as deduções anunciadas legislativamente como resultado para os seus investimentos.

¹⁵ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, página 260.

A tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que a dedução de uma certa percentagem de um investimento à colecta de um imposto sobre lucros só se efectiva se houver lucro na medida em que premeia a rendibilidade do investimento não tem qualquer apoio na letra da lei, antes conflitua com o teor expresso do n.º 6 do artigo 90.º do CIRC em que se estabelece que *«quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1»*. Na verdade, mesmo que se entenda que os benefícios fiscais não podem ser deduzidos à colecta de tributação autónomas, os investimentos efectuados que não tenham proporcionado lucros serão dedutíveis desde que haja lucro tributável do grupo: por exemplo, a circunstância de os investimentos terem sido efectuados numa empresa do grupo que teve prejuízos, não afasta a dedutibilidade dos investimentos previstos no SIFIDE ao lucro tributável do grupo, como resulta do teor expresso do referido no n.º 6 do artigo 90.º do CIRC.

Para além disso, as referidas regras do SIFIDE visaram incentivar os sujeitos passivos de IRC a efectuarem investimentos nos períodos entre 01-01-2006 e 31-12-2010 e entre 01-01-2011 e 31-12-2015 (e, com o CFI de 2014, 01-01-2014 a 31-12-2020), pelo que, sendo o benefício fiscal de dedução à colecta de IRC a contrapartida anunciada por aqueles diplomas para a adopção do comportamento legislativamente desejado e incentivado, seria incompatível com o princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático (artigo 2.º da CRP), não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais favoráveis previstos na lei vigente no momento em que eles ocorreram.

Na verdade, a interpretação da lei que aqui se faz, que se consubstancia em as deduções resultarem de lei especial que assegura a sua dedutibilidade à colecta de tributação autónomas, era algo com que os contribuintes tinham razões para razoavelmente contar, como evidencia a já abundante e maioritária jurisprudência arbitral que adopta esta interpretação, com o reconhecimento de constitucionalidade que lhe foi dado pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31-05-2017 e com a confirmação de que, em boa interpretação da lei, **havia deduções a tributação autónomas que resultavam de legislação especial**, que veio a ser imperativamente dada pela Lei n.º 114/2017, na nova redacção que deu ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC.

Por isso, o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, nas redacções da Lei n.º 7-A/2016 e da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, bem como os artigos 135.º da primeira e 233.º da segunda, que atribuíram natureza interpretativas às novas redacções, são materialmente inconstitucionais, por violação dos princípios da confiança e da proibição da retroactividade dos impostos, na medida em que sejam interpretados como afastando o direito à dedução à colecta de IRC derivada de tributações autónomas que resulta de investimentos abrangidos pelo SIFIDE, efectuados antes da entrada em vigor da primeira.

Pelo exposto, convergindo os elementos literal e racional da interpretação do artigo 4.º do SIFIDE II no sentido de que as despesas de investimento nele previstas são dedutíveis à «*ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência*», é de concluir que elas são dedutíveis à globalidade dessa colecta, que engloba, para além, da derivada da tributação dos lucros em cada período fiscal, a que resulta do pagamento especial por conta e de outras componentes positivas do imposto, designadamente de tributações autónomas, derrama estadual e IRC de períodos de tributação anteriores.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, pois é ilegal a autoliquidação e a decisão da reclamação graciosa que a confirmou.

Estas ilegalidades justificam a anulação da autoliquidação, na parte em causa, e da decisão da reclamação graciosa, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Questão da dedutibilidade do benefício fiscal do CFEI à colecta de IRC derivada de tributações autónomas

As razões que levam a concluir pela dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE à colecta de IRC derivada de tributações autónomas valem também relativamente ao CFEI.

A razão de ser da criação do referido benefício fiscal é evidente e foi expressamente referida na «*Exposição de Motivos*» da Proposta de Lei n.º 148/XII, que veio a dar origem à Lei n.º 49/2013:

Em conformidade, contribuindo para o sucesso do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro para Portugal, e com o objetivo de promover a competitividade e o emprego, o Governo compromete-se com uma estratégia dirigida a estimular fortemente o investimento direto em Portugal, já em 2013.

Neste contexto, a presente proposta de lei introduz no ordenamento jurídico português um Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) com o objetivo de produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial.

O CFEI corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento realizadas, até à concorrência de 70% daquela coleta. O investimento elegível para este crédito fiscal terá que ser realizado entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013 e poderá ascender a 5 000 000,00 EUR, sendo dedutível à coleta de IRC do exercício, e por um período adicional de até cinco anos, sempre que aquela seja insuficiente.

São elegíveis para este benefício os sujeitos passivos que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, disponham de contabilidade regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, o respetivo lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos e tenham a sua situação fiscal e contributiva regularizada.

Como é óbvio, a concretização deste objectivo legislativo de «*estimular fortemente o investimento directo em Portugal*» e de «*produzir um forte impacto no nível de investimento empresarial*» aponta manifestamente no sentido de se ter pretendido **maximizar e não limitar** o alcance do benefício fiscal.

A eventual limitação da aplicação do benefício fiscal a empresas que não apresentassem lucro tributável reconduzir-se-ia a uma fortíssima restrição do seu campo de aplicação, já que, como é facto público, grande parte das empresas, em 2012, apresentava prejuízos fiscais, embora pagasse IRC por outras vias.

Na verdade, segundo a estatística publicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no ano de 2012 (último ano cujos dados estariam disponíveis quando foi apresentada a Proposta de Lei n.º 148/XII e, por isso, é de supor que tenha sido considerado), mais de metade das declarações de IRC apresentavam valor líquido negativo e **apenas 28% dos sujeitos passivos apresentaram «IRC liquidado»**, sendo que *«cerca de 70% dos sujeitos passivos efectuaram pagamentos de IRC (Quadro 8), por via do Pagamento Especial por Conta, ou de outras componentes positivas do imposto (Tributações Autónomas, Derrama, Derrama Estadual, IRC de períodos de tributação anteriores»*. (¹⁶).

Por isso, é manifesto que a aplicabilidade do benefício fiscal a empresas que, embora apresentassem prejuízos fiscais, **pagavam IRC**, inclusivamente a título de tributações autónomas, ampliava **fortemente** o número de empresas potencialmente beneficiárias e, conseqüentemente, compagina-se melhor com a intenção legislativa subjacente à Lei n.º 49/2013, do que a defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A discussão da iniciativa legislativa na Assembleia da República confirma que não estava em causa aprovar um benefício fiscal de que apenas poderiam aproveitar a minoria de empresas que pagava IRC com base no lucro tributável.

Na verdade, os termos em que foi anunciada a medida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apontam para uma medida inédita, de enorme impacto e dimensão:

«(...) esta medida dirige-se prioritariamente, como tive aliás oportunidade de dizer, ao investimento das pequenas e médias empresas. Se não fosse assim, o limite do investimento não tinha sido fixado em 5 milhões de euros. O limite de 5 milhões de euros corresponde ao valor médio do investimento anual de cerca de 97% das empresas portuguesas. E é, exatamente, para essas empresas, para as pequenas e médias empresas, que esta medida de estímulo ao investimento se dirige;

¹⁶ O texto está publicado em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4063B8B8-5ECC-413E-A9A5-DF205BD119A1/0/20140328_NOTAS_PREVIAS_DE_IRC_20102012.pdf.

Este texto foi publicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira em Março de 2014, pelo que, apesar de reportar a 2012, poderia ser que não estivesse na disponibilidade da Assembleia da República, quando aprovou o diploma do CFEI.

Mas, em Março de 2013, já estava disponível o texto idêntico referente ao ano de 2011, que atrás se citou.

*«não é a primeira vez que é criado um crédito fiscal ao investimento em Portugal, existiram outros créditos fiscais, no passado, mas **nenhum com o impacto e a dimensão deste**».* (¹⁷)

A pretendida maximização do incentivo fiscal, perspectivado como potencialmente incentivador de cerca de 97% das empresas, apontava claramente para a sua aplicação a qualquer colecta de IRC e não apenas à reduzida minoria que pagava IRC liquidado com base no lucro tributável de cada exercício, pelo que a solução de o aplicar aos créditos de IRC derivados de tributações autónomas, para além de ser a que resulta linearmente do teor literal da Lei n.º 49/2013, é a que se sintoniza com a razão de ser.

Por outro lado, também aqui não se pode olvidar que as tributações autónomas visam proteger ou aumentar as receitas fiscais e que os benefícios fiscais concedidos, por definição, são *«medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem»* (artigo 2.º, n.º 1, do EBF) e, no caso em apreço, ao estabelecer um benefício fiscal por dedução à colecta de IRC, o legislador optou por prescindir da receita fiscal que este imposto poderia proporcionar, que necessariamente considerou ser **menos importante do que a prossecução da finalidade económica referida**.

E, no caso do benefício fiscal do CFEI, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva legislativa, de primacial importância, como se afirma na referida Exposição de Motivos e se confirma na apresentação da proposta na Assembleia da República.

A importância que, na perspectiva legislativa, foi reconhecida a este benefício fiscal previsto no CFEI é decisivamente confirmada pelo facto de estar expressamente excluído da limitação geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, prevista no artigo 92.º do CIRC (artigo 7.º do CFEI), o que evidencia que legislativamente se dá maior importância à efectivação das despesas que justificam o benefício fiscal do que a receita de IRC.

¹⁷ *Diário da Assembleia da República* n.º 99, de 07-06-2013, páginas 52-53.

Por isso, é seguro que se está perante benefício fiscal cuja justificação é legislativamente considerada mais relevante que a obtenção de receitas fiscais provenientes de IRC, inclusivamente as resultantes de tributação autónomas.

Neste contexto, as questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativas à compatibilidade da solução adoptada pela Lei n.º 49/2013 com outras soluções legislativas, não têm qualquer relevância para a apreciação desta questão, pois esta tem de ser apreciada à face dos específicos interesses que na sua ponderação se entrecrocaram.

Com efeito, também em relação CFEI, o que está em causa é, exclusivamente, determinar o alcance da Lei n.º 49/2013, que é um diploma de natureza excepcional, à face do seu texto e dos interesses que visou prosseguir, que não teve em vista a elucidação de uma questão conceitual sobre a natureza das tributações autónomas, matéria sobre a qual não se detecta quer no texto da Lei, quer nos respectivos trabalhos preparatórios, qualquer interesse legislativo.

Também em relação ao CFEI, pelo facto de estar em causa a interpretação e alcance do diploma de natureza especial que é a Lei n.º 49/2013, não pode ser atribuída relevância, para este efeito, à norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, na parte em que se refere que não são «*efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado*», independentemente da voluntarista natureza interpretativa que lhe foi atribuída (incompatível com o princípio constitucional da proibição da retroactividade dos impostos, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 267/2017, de 31 de Maio de 2017).

Na verdade, não há qualquer sinal, nem na Lei n.º 7-A/2016, nem no Relatório do Orçamento, 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 «*dedução à colecta de IRC*» **que consta de uma norma especial de um diploma avulso**, designadamente o artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013.

E, como se referiu, na falta de uma intenção inequívoca em sentido contrário, vale a regra de que a lei geral não altera lei especial (artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil), que tem a

justificação o facto de que «*o regime geral não inclui a consideração das condições particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial*».

Para além disso, a referida regra do artigo 3.º, n.º 1, teve em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efectuarem investimentos no período entre 01-06-2013 e 31-12-2013, pelo que, sendo o benefício fiscal uma contrapartida da adopção do comportamento legislativamente desejado e incentivado, seria incompatível com o princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP), não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais favoráveis previstos na lei vigente no momento em que eles ocorreram.

Por isso, também em relação ao CFEI, sendo a possibilidade de dedução à colecta de IRC derivada de tributações autónomas algo com que os contribuintes poderiam contar, em termos de razoabilidade, como patenteia a jurisprudência arbitral dominante, se hipoteticamente a Lei n.º 7-A/2016 pretendesse eliminar, total ou parcialmente, os efeitos fiscais favoráveis que a Lei n.º 49/2013 estabelecia para os contribuintes que adoptassem o comportamento aí previsto, seria materialmente inconstitucional, por violação daquele princípio da confiança.

O mesmo se passa com a redacção dada àquele n.º 21 do artigo 88.º pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, que, apesar de estabelecer, referindo-se à liquidação de tributações autónomas, que não são «*efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial*», reconhece explicitamente a existência de legislação especial de que resultavam deduções, reportando-se inequivocamente à legislação respeitante a benefícios fiscais, pois são as únicas situações de dedução à colecta de IRC que estavam previstas em lei especial.

Pelo exposto, convergindo os elementos literal e racional da interpretação do artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013 no sentido de que as despesas de investimento previstas no CFEI são dedutíveis à «*colecta de IRC*», é de concluir que elas são dedutíveis à globalidade dessa colecta, que engloba, para além, da derivada da tributação dos lucros em cada período fiscal, a que resulta do pagamento especial por conta e de outras componentes positivas do imposto, designadamente de tributações autónomas, derrama estadual e IRC de períodos de tributação anteriores.

Assim, a autoliquidação e a decisão da reclamação graciosa enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em errada interpretação dos artigos 3.º, n.º 1, da Lei n.º 49/2013, 88.º (designadamente n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e alterado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro) e 90.º do CIRC, bem como do 133.º da Lei n.º 7-A/2016 e do artigo 233.º da Lei n.º 114/2017, vício esse que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

5. Questão da dedutibilidade de despesas de investimento previstas no RFAI às quantias devidas a título de tributações autónomas

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento realizado em 2009 (RFAI 2009), foi aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, sendo posteriormente integrado também no referido Código Fiscal do Investimento.

No que concerne ao IRC, o referido regime traduziu-se num benefício fiscal previsto no artigo 3.º daquela Lei, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI 2009 é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma actividade:

a) Nos sectores agrícola, florestal, agro-industrial, energético e turístico e ainda da indústria extractiva ou transformadora, com excepção dos sectores siderúrgico, da construção naval e das fibras sintéticas, tal como definidos no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto;

b) No âmbito das redes de banda larga de nova geração.

2 - Para efeitos do presente regime, consideram-se como relevantes os seguintes investimentos desde que afectos à exploração da empresa:

- a) Investimento em activo immobilizado corpóreo, adquirido em estado de novo, com excepção de:
 - i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projectos de indústria extractiva;*
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afectos a actividades administrativas;*
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afecto a exploração turística;*
 - v) Equipamentos sociais, com excepção daqueles que a empresa seja obrigada a ter por determinação legal;*
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam directa e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa;**

- b) Investimento em activo immobilizado incorpóreo, constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

3 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade;*

- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de cinco anos os bens objecto do investimento;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - orientações comunitárias relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação a empresas em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 244, de 1 de Outubro de 2004;*
- f) Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º*

4 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definida no anexo i do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto, as despesas de investimento a que se refere a alínea b) do n.º 2 não podem exceder 50 % dos investimentos relevantes.

5 - Considera-se investimento realizado em 2009 o correspondente às adições, verificadas nesse exercício, de immobilizações corpóreas e bem assim o que, tendo a natureza de activo corpóreo e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições às immobilizações em curso.

6 - Para efeitos do número anterior, não se consideram as adições de immobilizações corpóreas que resultem de transferências de imobilizado em curso transitado de exercícios anteriores, excepto se forem adiantamentos.

Artigo 3.º

Incentivos fiscais

1 - Aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português ou que aí possuam estabelecimento estável, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola abrangida pelo n.º 1 do artigo anterior que efectuem, em 2009, investimentos considerados relevantes, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à colecta de IRC, e até à concorrência de 25 % da mesma, das seguintes importâncias, para investimentos realizados em regiões elegíveis para apoio no âmbito dos incentivos com finalidade regional:

i) 20 % do investimento relevante, relativamente ao investimento até ao montante de (euro) 5 000 000;

ii) 10 % do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a (euro) 5 000 000;

(...)

2 - A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efectuada na liquidação respeitante ao período de tributação que se inicie em 2009.

3 - Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efectuada integralmente por insuficiência de colecta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo, nas mesmas condições, nas liquidações dos quatro exercícios seguintes.

(...)

5 - O montante global dos incentivos fiscais concedidos nos termos dos números anteriores não pode exceder o valor que resultar da aplicação dos limites máximos aplicáveis ao investimento com finalidade regional para o período de 2007-2013, em vigor na região na qual o investimento seja efectuado, constantes do artigo 7.º

Como se vê pela alínea a) do n.º 1 deste artigo 3.º o benefício fiscal concretiza-se através de «**dedução à colecta de IRC**».

Esta expressão não tem alcance substancialmente diferente da que é utilizada no SIFIDE II que é «**montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC**».

Pelo que já atrás se referiu, a colecta derivada de tributações autónomas previstas no CIRC é «*colecta de IRC*», pelo que a expressão utilizada no RFAI não exclui a dedução dos investimentos elegíveis à colecta proporcionada por aquelas tributações.

Também em relação a este benefício fiscal vale o que atrás se referiu sobre

- a natureza excepcional das normas que prevêm este benefício fiscal;
- a prevalência dos interesses que o benefício fiscal visa atingir sobre o interesse na obtenção de receitas fiscais;
- a relevância da colecta derivada das tributações autónomas para dar ao benefício fiscal uma dimensão considerável, atenta a diminuta colecta de IRC que provém da liquidação com base no lucro tributável;
- a inadmissibilidade, à face do princípio constitucional da confiança, de uma hipotética interpretação restritiva *a posteriori* do alcance de um diploma que criou um benefício fiscal concretizado através de uma vantagem fiscal que é uma contrapartida de um determinado comportamento do contribuinte;
- o não afastamento da aplicação de uma norma especial sobre a dedução à colecta de IRC por uma norma geral posterior, mesmo com natureza pretensamente interpretativa.

Por isso, também quanto a esta questão, deveria proceder o pedido de pronúncia arbitral.

6. Questões de inconstitucionalidade

6.1. Princípio da igualdade

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a dedução de benefícios fiscais à colecta de tributação autónoma, viola o princípio da igualdade tributária.

As normas que prevêm benefícios fiscais implicam sempre um tratamento diferenciado para aqueles que deles beneficiam, mas isso não implica violação do princípio da igualdade, pois, quanto aos benefícios fiscais que dependem de um comportamento do sujeito passivo,

quem cria as condições para obter benefícios fiscais não está em situação idêntica a quem não os efectua.

Pelo contrário, o que se reconduzira a violação do princípio da igualdade, para além do princípio da confiança, seria não reconhecer o benefício fiscal a quem adoptou o comportamento previsto na lei para dele usufruir.

No que concerne à avaliação legislativa dos interesses conflitantes subjacente à criação de benefícios fiscais, designadamente saber se se justifica sacrificar o interesse da tributação para atingir outros interesses públicos que se sobrepõem ao interesse da tributação e se o benefício é adequado ao comportamento, ou se deveria ser exigido outro requisito para o conceder (a ideia do prémio a quem obtém lucros que a Autoridade Tributária e Aduaneira propugna e não tem qualquer suporte legal) trata-se de matéria inserida no âmbito da discricionariedade legislativa, em que qualquer intromissão da Autoridade Tributária e Aduaneira (ou dos Tribunais) envolveria violação do princípio da separação dos poderes.

Por isso, nesta matéria, num Estado de Direito (artigo 2.º da CRP), em que a Administração Tributária está subordinada ao princípio da legalidade na globalidade da sua actuação (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), o comportamento constitucionalmente imposto à Autoridade Tributária e Aduaneira é acatar a opção legislativa, em vez de a discutir e procurar sobrepor ao critério legislativo a ponderação de interesses que faria a Autoridade Tributária e Aduaneira se fosse a ela que a Constituição atribuísse o poder legislativo.

O mesmo sucede com os Tribunais, que estão sujeitos à Lei (artigo 203.º da CRP), pelo que quem exerce o poder jurisdicional tem de acatar os ditames legislativos que não colidam qualquer norma de hierarquia superior, não podendo sobrepor ao entendimento legislativo manifestado na lei os critérios classificativos pessoais que ele próprio adoptaria se, em vez de ser intérprete, fosse o legislador.

Para além disso, quanto ao argumento (que se afigura nada ter a ver com o princípio da igualdade) de que estão em causa pagamentos e operações que indiciam as mais graves práticas de planeamento abusivo e evasão fiscal, para além de não ter qualquer suporte na matéria de facto fixada, não tem qualquer correspondência com a realidade jurídica. Na verdade, práticas de planeamento abusivo e evasão fiscal não são, na perspectiva legislativa, incompatíveis com a possibilidade de dedução à colecta de IRC, como é evidente quanto à aplicação da cláusula

geral antiabuso (artigo 38.º, n.º 2, da LGT) ou correcções baseadas em preços de transferência (artigo 63.º do CIRC): a colecta de IRC que for apurada com base em correcções à matéria tributável baseadas nessas normas anti-abuso não tem tratamento distinto da restante colecta.

O que essas práticas abusivas podem justificar é que não lhes seja dada relevância para afastar a tributação que deveria existir se elas não ocorressem. Mas, uma vez determinada a colecta de IRC que deveria existir se essas práticas não tivessem ocorrido, não há qualquer obstáculo a que sejam aplicadas as deduções à colecta previstas na lei, designadamente as relativas a benefícios fiscais, para prossecução de fins que o legislador considera mais importantes que o imposto que poderia arrecadar com base nas normas anti-abuso.

É isso que se passa também quanto à colecta de IRC resultante de tributações autónomas. Uma vez definida a colecta respectiva, determinando um montante de IRC que o sujeito passivo não pagaria se não fosse aplicada a norma que prevê a tributação autónoma, não há qualquer obstáculo em que, em coerência, o legislador considere mais importante a prossecução do fim extra-fiscal do que o dinheiro que poderia arrecadar.

O que poderia ser considerado discriminatório, eventualmente, seria distinguir, para efeitos de benefícios fiscais, entre as práticas evasivas corrigidas por uma cláusula geral e as que resultam de correcções baseadas em normas especiais.

De resto, não se vê qualquer razão para duvidar que, legislativamente, se *«permite que empresas que realizam despesas confidenciais, práticas remuneratórias evasivas ou operações com territórios offshore se furem por inteiro às consequências que a lei lhes associa, desde que a sua actividade envolva despesas relevantes de investigação e desenvolvimento (I&D)»*.

Na verdade, nunca se questionou, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira o faz na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que as empresas que têm comportamentos desses tipos podem deduzir os benefícios fiscais do SIFIDE.

A divergência entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e a Requerente é apenas sobre a possibilidade de os benefícios fiscais poderem ser usufruídos **quando não há lucro tributável do grupo**.

Mas, nunca se defendeu que, pelo facto de adoptarem comportamentos que justificam tributações autónomas, as empresas possam ficar privadas de benefícios fiscais, mesmo aquelas que têm relações com territórios ou países de tributação privilegiada, como, por exemplo, o

Luxemburgo, a Irlanda, a Holanda, a Bulgária (todos integrados na União Europeia) ou a Zona Franca da Madeira ou a Zona Franca da Ilha de Santa Maria (artigo 33.º do EBF).

Nem se vislumbra qualquer razão para discriminar negativamente as empresas que têm de pagar tributações autónomas, pois estas são uma forma de tributação legalmente prevista, sendo mesmo uma excelente fonte de receita do Estado que lhe permite obter receitas fiscais como se comprova pelo presente processo, em que foram asseguradas receitas fiscais em sede de IRC apesar de o grupo ter prejuízos.

Ainda no que concerne ao princípio da igualdade, não pode deixar de ter-se presente que as tributações autónomas não têm por base a capacidade contributiva das empresas, pois a sua autonomia tributária concretiza-se, precisamente, na imposição de tributação **com indiferença pela existência de rendimentos**, sendo exceções ao princípio da tributação das empresas com incidência «*fundamentalmente sobre o seu rendimento real*» (artigo 104.º, n.º 2, da CRP). Por isso, não se vê como seja violado o princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º, n.º 2, da CRP, e muito menos o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que se reporta aos requisitos formais das leis tributárias.

Por outro lado, como se vê pelas explicações legislativas que foram dadas para a criação dos benefícios fiscais referidos, é claro que na perspectiva legislativa, havia interesses extra-fiscais que justificavam que se abdicasse de parte da colecta de IRC, não se afigurando que se esteja perante uma opção legislativa desnecessariamente, inadequada ou desproporcionada, tanto no que concerne a abdicar de IRC resultante de lucro tributável, como no que respeita a prescindir do IRC resultante de tributações autónomas.

Diga-se, finalmente, que nem se percebe como a Autoridade Tributária e Aduaneira pode considerar generalizadamente «*comportamentos desviantes – como pagamento com ajudas de custo ou despesas de representação, ou mesmo pagamentos a entidades residentes em paraísos fiscais*», quando é manifesto que a lei admite, inclusivamente no âmbito do Estado, pagamento de ajudas de custo e despesas de representação.

E quanto a pagamentos a entidades residentes em paraísos fiscais, nem está prevista qualquer sanção ou tributação autónoma para quem os faz, mas apenas para quem não faz a prova de que «*correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*» (artigo 88.º, n.º 8, do CIRC). Para além, como já se

referiu, de não ser claro que haja repugnância legislativa generalizada quanto a pagamentos a residentes em territórios de tributação privilegiada, designadamente aos residentes na «Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria» (artigo 33.º do EBF), aos residentes em países com quem foram celebradas recentemente convenções para evitar a dupla tributação (como Hong-Kong e Panamá), e decerto, também aos residentes em países que integram a União Europeia, como a Irlanda, o Luxemburgo, a Holanda e a Bulgária, cuja discriminação negativa nem é admitida pelo Direito da União.

Pelo exposto, entendo que a interpretação das referidas normas do CIRC, do SIFIDE, do CFEI e RFAI não é incompatível com o princípio constitucional da igualdade.

6.2. Princípio da separação de poderes

Quanto ao princípio da separação dos poderes, há que lembrar que a presente decisão é proferida por um Tribunal, pelo que tem carácter jurisdicional, e, no exercício do poder jurisdicional, é aos Tribunais que incumbe interpretar e aplicar as leis. A interpretação que aqui defendo das normas as normas em causa, inclusivamente o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, com o sentido que referiu e não com outro, é a mais correcta.

Assim, a interpretação efectuada, no sentido de que, antes da Lei n.º 7-A/2016, havia legislação especial de que resultava a aplicabilidade de deduções à colecta derivada de tributações autónomas, **que foi explicitamente confirmada pela Lei n.º 114/2017, com natureza interpretativa**, não é incompatível com o princípio da separação de poderes (artigo 2.º da CRP).

Lisboa, 13-05-2019

Jorge Lopes de Sousa