

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 108/2019-T**

**Tema: IRC - Tributações autónomas - SIFIDE.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda Maças (árbitro presidente), Prof Doutor Vasco Valdez e Dr.ª Carla Castelo Trindade árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. **A... SGPS, S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., lote ..., ..., ...-... Lisboa, com o capital social de € 15.700.697, doravante designada por “A...” ou “Requerente”, abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ... e sociedade dominante do Grupo B..., composto, no exercício de 2015, por si e por mais catorze sociedades sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), apresentou pedido de pronúncia arbitral nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e nos ns. 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, proferida pelo Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa em 16.11.2018, que havia sido apresentado contra a autoliquidação das tributações autónomas em IRC do ano de 2015, no montante de **€ 628.957,68**.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, tendo todos comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 2 de Maio de 2019.

3. A fundamentar o pedido, a Requerente argumenta, em síntese, o seguinte:

- A. No cálculo do imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático da AT revela anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impediram que a Requerente inscrevesse o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC deduzido, dentro das forças da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos montantes de benefício fiscal reconhecido às empresas do grupo fiscal ao abrigo do SIFIDE, o que resultou num excesso de imposto pago por referência ao exercício fiscal de 2015.
- B. O montante de SIFIDE disponível no exercício de 2015 para utilização pela Requerente no final do exercício de 2015, já depois de subtraídos todos os consumos realizados até à data ascendia a € 7.863.499,12, conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE;
- C. Montante que se mantinha disponível no final dos exercícios fiscais de 2016 e 2017.
- D. Pelo que o grupo fiscal da Requerente dispõe de créditos de IRC para abate à respectiva coleta em montante muito superior à coleta da tributação autónoma em IRC do exercício de 2015 (€ 628.957,68), sendo que *esse abate não é permitido pelo sistema informático da AT*;

- E.** Muito embora as empresas integrantes do grupo fiscal na origem do SIFIDE não fossem então (ou agora) entidades devedoras ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições;
- F.** Assim, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC e respetiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que se deduza à coleta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22, o SIFIDE ainda por deduzir à coleta de IRC.
- G.** Como a jurisprudência arbitral qualifica as tributações autónomas como IRC, nada na lei afasta o abate dos créditos de IRC por SIFIDE também à parte da coleta de IRC produzida pela tributação autónoma.
- H.** Do mesmo modo que a jurisprudência tem entendido, de modo praticamente unânime, que a coleta de IRC prevista no artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC (em vigor até 2013), compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a coleta das tributações autónomas em IRC, há-de também entender-se que a coleta do IRC prevista no mesmo Código no artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alíneas b) e c), na numeração em vigor em 2013 abrange também a coleta das tributações autónomas em IRC.
- I.** Donde que a negação da dedução do SIFIDE à coleta em IRC das tributações autónomas viole as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014 alíneas c) e d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRCI).
- J.** Como aliás foi decidido nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 769/2014-T, 219/2015-T, 369/2015-T, 370/2015-T, 637/2015-T, 673/2015-T, 740/2015-T, 784/2015-T, 744/2015-T, 775/2015-T, 5/2016-T, 31/2016-T, 576/2016-T e 385/2017-T, bem assim como afirmado na declaração de voto de vencida no processo n.º 697/2014-T.
- K.** Aliás, a própria AT entende que as tributações autónomas são IRC, para assim aplicar à coleta das tributações autónomas normas aplicáveis à coleta do IRC, mais concretamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC (na redação em vigor entre 2010 e 2013; anteriormente a 2010, artigo 42.º).
- L.** E quanto à possibilidade de abater crédito fiscal por benefício fiscal (SIFIDE) à coleta das tributações autónomas, pronunciou-se recentemente a Direção de Serviços do IRC

- (“DSIRC”) a pedido de um (outro) contribuinte, tendo então afastado as deduções à coleta das tributações autónomas apenas no que respeita aos créditos de imposto por dupla tributação internacional.
- M.** Acresce que o entendimento da AT quando haja grupo fiscal é o de que o que releva nas tributações autónomas é a perspetiva do grupo fiscal como um todo, por oposição à perspetiva das sociedades que o integram, individualmente consideradas.
- N.** Até à data há (pelo menos) trinta e nove (39) decisões arbitrais em que se concluiu pela natureza de IRC das tributações autónomas: as proferidas nos processos n.ºs 187/2013-T, 209/2013-T, 210/2013-T, 246/2013-T, 255/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 292/2013-T, 298/13-T, 6/2014-T, 36/2014-T, 37/2014-T, 59/2014-T, 79/2014-T, 80/2014-T, 93/2014-T, 94/2014-T, 163/2014-T, 166/2014-T, 167/2014-T e 211/2014-T, 659/2014-T, 697/2014-T e 769/2014-T, 113/2015-T, 219/2015-T, 369/2015-T, 370/2015-T, 535/2015-T, 637/2015-T, 673/2015-T, 740/2015-T, 744/2015-T, 749/2015-T, 781/2015-T, 784/2015-T, 775/2015-T, 5/2016-T e 578/2016-T.
- O.** E no processo n.º 428/2017-T, em que estava em causa a dedução dos créditos de benefícios fiscais disponíveis no exercício de 2011 (SIFIDE) à coleta da tributação autónoma apurada na esfera da ora Requerente nesse mesmo exercício, a decisão foi-lhe favorável.
- P.** Por sua vez, improcedem as razões invocadas pela AT:
- A de que as tributações autónomas *são e não são IRC*: sendo unanimemente entendido que as tributações autónomas são IRC para efeitos do artigo 45.º, n.º 1, al. a), tal como vigente até 2013, pretender que o não são para efeitos do artigo 90.º do Código do IRC, é contraditório;
  - A de que as tributações autónomas são uma forma de “*combate à evasão fiscal*”: em outras situações em que isso é assim, até por maioria de razão (afastamento de custos efetivamente incorridos pela empresa por lhes faltar o requisito da indispensabilidade - artigo 23.º do Código do IRC; coleta de IRC adicional imputável à lista de indedutibilidades fiscais previstas no artigo 23.º-A do Código do IRC, onde se incluem transações com entidades residentes em paraísos fiscais; coleta adicional resultante de correções efetuadas em sede de

- preços de transferência - artigo 63.º do Código do IRC - ou em sede de transações de imóveis - artigo 64.º do Código do IRC; aumento da matéria coletável e eventual coleta adicional que lhe seja imputável, em resultado da imputação direta de lucros auferidos por sociedades domiciliadas em paraísos fiscais - artigo 66.º do Código do IRC), não deixa de haver possibilidade de utilização de benefícios fiscais;
- c. A de que as tributações autónomas *são IRC*, mas não se lhes aplica a norma do artigo 90.º do Código do IRC: é que se não há norma de liquidação das tributações autónomas, elas são ilegais face ao disposto no artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da Lei Geral Tributária (“*Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;*”) e são inconstitucionais face ao disposto no artigo 103.º, n.º 3 da CRP: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”;
- d. A de que as tributações autónomas não incidem sobre o rendimento e não são um imposto periódico: a primeira asserção é contraditória com a posição assumida pela AT em matéria de exclusão como encargo fiscal no apuramento do lucro tributável (aí, para a AT – e para os tribunais – a colecta da tributação autónoma é ainda imposto sobre o rendimento [IRC], porquanto visa atingir indiretamente o rendimento que se deixou de apurar por abatimento de certas despesas); a segunda asserção é irrelevante, por daí nada derivar de relevante para o que se discute;
- e. A decisão no processo n.º 697/2014-T (que inaugurou a corrente minoritária favorável à AT): além da declaração de voto de vencida aposta a esse processo, havia anteriores decisões do mesmo árbitro-presidente com posições diametralmente opostas (processos n.ºs 79/2014-T e 95/2014);
- f. A alteração introduzida no artigo 88.º do Código do IRC (novo n.º 21) pela Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2016 e a que foi dada natureza interpretativa (artigo 135.º da dita LOE): tal norma, pretensamente

interpretativa, era na verdade inovadora; sendo o novo n.º 21 em parte *interpretativo*<sup>1</sup> e em parte *novo*<sup>2</sup>, não 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, em sentidos opostos. Não 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; no segmento *novo* não havia sequer significativas divergências arbitrais: a intervenção do legislador não visou resolver uma controvérsia: visou excluir a corrente jurisprudencial fortemente maioritária; a atribuição pelo legislador de eficácia retroativa a uma norma, por via da declaração da sua natureza interpretativa está constitucionalmente vedada em Direito Fiscal pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP; no segmento, próximo, de que *ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC não podem ser deduzidos os valores pagos a título de pagamento especial por conta nesse mesmo ano foi julgada inconstitucional* no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31 de maio de 2017, *na medida em que se pretendesse aplicar aos anos fiscais anteriores a 2016*; (o que foi reiterado na Decisão Sumária n.º 11/2018, confirmada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/2018); e é igualmente inconstitucional o acrescento<sup>3</sup>, também declarado “interpretativo”, que a LOE de 2018 introduziu na parte final do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC.

- Q.** Termina pedindo o pagamento de juros indemnizatórios sobre € 628.957,68 que deveriam ter sido reembolsados até 31 de agosto de 2016 (cfr. artigo 104.º, n.º 6, do Código do IRC), contados desde 1 de Setembro de 2016 até integral reembolso desse montante de imposto (tributações autónomas em sede de IRC) indevidamente pago.

<sup>1</sup> “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 (...)” (parte 1).

<sup>2</sup> “A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º (...) não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.” (parte 2).

<sup>3</sup> “ainda que essas deduções resultem de legislação especial.”

4. Na resposta, a Requerida argumentou, em síntese, o seguinte:

- A.** As tributações autónomas são, como referido na decisão arbitral do processo n.º 80/2014-T «*mecanismos coadjuvantes do eixo central do IRC, que é o de tributar lucros*» e, portanto, à parte desse regime-regra de tributação.
- B.** A sua inclusão no Código do IRC não lhe retirou a sua reconhecida *natureza dual*, nos termos da qual nem sempre se lhe aplicam as restantes normas desse Código.
- C.** Essa *dualidade* corporiza-se, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de obediência a regras diferentes: num caso trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria coletável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código; noutra caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.
- D.** Há, portanto, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efetuados com base em parâmetros diferentes, pois cada um se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respetivas matérias coletáveis determinadas de acordo com regras próprias.
- E.** Donde resulta que o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, pois comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferentes, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte da coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime-regra do imposto.
- F.** A subjacente divergência teleológica impõe, como foi reconhecido na decisão do processo n.º 113/2015-T, que seja feito um exercício interpretativo em ordem a determinar se o regime das deduções da coleta do IRC, enquanto parte integrante do sistema-regra deste imposto e pré-existente à incorporação no seu código das tributações autónomas, também se projeta nas (múltiplas) coletas destas tributações.

- G.** Ora, a proceder a interpretação da Requerente, então também os pagamentos por conta, tal como previstos no n.º 1 do artigo 105.º do Código do IRC (“*Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º*”), haviam de ser determinados com inclusão das tributações autónomas, o que nunca foi entendido.
- H.** A conclusão é a de que a base de cálculo não inclui as tributações autónomas porque corresponde ao montante da coleta do IRC resultante da matéria coletável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo – e isso tanto deve ser assim para efeitos do n.º 1 do artigo 105.º, como do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC.
- I.** Não sendo a isso oponível a decisão do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 267/2017, como aliás já foi entendido nos processos n.ºs 785/2015-T CAAD e 722/2015-T CAAD.
- J.** E tendo os argumentos da Requerente já sido apresentados em sede arbitral nos Processos n.ºs 603/2014-T, 697/2014-T e 113/2015-T, *todos decididos a favor da Requerida*, se bem que os dois primeiros respeitantes à dedução à coleta da parte do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma (e não aos montantes do pagamento especial por conta).
- K.** A dedução relativa a benefícios fiscais (alínea b) do n.º 2 do art.º 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 for o lucro/matéria coletável do IRC, maior será a capacidade para efetuar a dedução. Verifica-se, portanto, uma ligação indissociável entre o montante do crédito de imposto por investimento e a parte da coleta do IRC calculada sobre a matéria coletável baseada no lucro.
- L.** O artigo 4.º (*Âmbito da dedução*) do SIFIDE dispunha que “*Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor*



*correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado afundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015 (...)*”.

- M.** Sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria coletável [é o disposto no artigo 5.º, alínea a), da lei reguladora do SIFIDE, que impede expressamente que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indiretos].
- N.** Donde resulta que os objetivos e a filosofia que estão subjacentes aos benefícios fiscais ao investimento e, em concreto, ao SIFIDE, são adulterados ao admitir que o crédito de imposto seja exercido por dedução às coletas das tributações autónomas.
- O.** Do que resultaria um **duplo efeito contraditório**: a consecução dos objetivos de um incentivo fiscal orientado para o desenvolvimento económico do país poderia, no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e propiciar o incentivo a comportamentos traduzidos na realização de despesas que o legislador teve como propósito desincentivar.
- P.** Sufragando o entendimento ante exposto está, entre outras, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 722/2015-T, a qual considerou improcedente a dedução do SIFIDE à coleta das Tributações Autónomas, independentemente do carácter interpretativo atribuído ao n.º 21.º do artigo 88.º do CIRC.
- Q.** Quando se trata das deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC entende a Requerente que a expressão “*montante apurado nos termos do número anterior*” deve ser entendida como abrangendo, entre outros, o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no artigo 88.º – o que implicaria que na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do artigo 105.º do Código do IRC, e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do artigo 90.º, fossem incluídas as tributações autónomas.
- R.** Essa é a única interpretação da expressão “*montante apurado nos termos do número anterior*” coerente com a natureza das deduções referidas nas alíneas do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, relativas a:

- 
- a. - créditos de imposto por dupla tributação internacional jurídica e económica (actuais alíneas a) e b));
- b. - benefícios fiscais (actual alínea c));
- c. - pagamento especial por conta (actual alínea d)); e
- d. - retenções na fonte (actual alínea e)),
- S.** por todas 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.
- T.** Tendo o regime das tributações autónomas *maxime* uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se em prol de um benefício fiscal, subvertendo por completo a função dessas tributações na prevenção de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.
- U.** A interpretação da lei defendida pela Requerente degrada o princípio da igualdade tributária num princípio menor do sistema e permite que empresas que realizam despesas confidenciais, práticas remuneratórias evasivas ou operações com territórios *offshore* se furtem por inteiro às consequências que a lei lhes associa, desde que a sua atividade envolva despesas relevantes de investigação e desenvolvimento (I&D).
- V.** As normas que disciplinam benefícios como o SIFIDE possuem natureza excecional 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.
- W.** Permitir a admissibilidade de dedução de benefícios fiscais (ou pagamento especial por conta) à coleta das tributações autónomas, como pretende a Requerente, amputa inexoravelmente as tributações autónomas do que foram os princípios e fins em que assentou a sua criação pelo legislador - *cf.* o já decidido exhaustivamente, entre outros, nos processos n.º 113/2015-T; 535/2015-T; 639/2015-T; 535/2015-T; 670/2015-T; 722/2015-T; 736/2015-T; 745/2015-T; 746/2015-T; 750/2015-T; 751/2015-T;

752/2015-T; 767/2015-T; 769/2015-T; 780/2015-T; 781/2015-T; 784/2015-T; 784/2015-T; 174/2016-T, todos corroborando a tese pugnada pela Requerida.

- X.** Para dirimir de vez as interpretações divergentes que têm vindo a ser feitas, o art.º 233.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2018), alterou o n.º 21 do art.º 88.º do CIRC, passando este a dispor que
- «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.»*
- Y.** Finalmente, opôs-se ao pagamento de juros indemnizatórios, por entender que, não tendo havido qualquer erro da administração tributária na defesa da posição assumida, eles não são devidos.

4. Por Despacho de 7 de Junho de 2019 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido fixada a data de 2 de Novembro de 2019 para a prolação da decisão arbitral.

5. Notificadas as partes para apresentarem alegações, veio a Requerente, no essencial, reiterar a sua anterior argumentação, invocando mais uma decisão arbitral (a proferida no âmbito do processo n.º 319/2018-T) favorável à dedução dos créditos de benefícios fiscais disponíveis no exercício de 2014 (SIFIDE) à coleta da tributação autónoma apurada na sua esfera nesse mesmo exercício.

6. Por sua vez, a AT, reiterou a sua anterior argumentação.

## **II. Saneamento**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no art. 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

### **III. Do Mérito**

#### **III. 1. As questões decidendas**

- Aplicação ou não do benefício fiscal apurado no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial (“SIFIDE”) à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma;

Subsidiariamente,

- Aplicação ou não da tributação autónoma à Requerente.

#### **III. 2. Factos provados**

##### **§1.º Consideram-se provados os seguintes factos:**

**1.** A Requerente A... SGPS, S.A., pessoa colectiva n.º..., é a sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., enquadrado no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”).

**2.** No exercício de 2015, integravam esse grupo, além da Requerente, as seguintes sociedades:

- C..., S.A. (“C...”), NIF...;
  - D..., SGPS, S.A. (“D... SGPS”), NIF...;
  - E..., S.A. (“E...”), NIF...;
  - F..., S.A. (“F...”), NIF...;
  - G..., S.A. (“G...”), NIF...;
  - D..., S.A. (“D...”) NIF ... (que em 2009 incorporou por fusão as seguintes sociedades: H..., S.A. NIPC:....; I..., S.A., NIPC:....; J..., S.A., NIPC:....; K..., S.A., NIPC: ... . E em 28 de Junho de 2011, esta sociedade alterou a sua firma para L..., S.A.);
  - M..., SGPS, S.A. (“M...”), NIF...;
  - N..., S.A. (“N...”), NIF...;
  - O..., S.A. (“:.”), NIF...;
  - P..., S.A. (“P...”), NIF...;
  - Q... Lda, NIF ...;
  - R..., Lda., NIF ... (que integrou o Grupo fiscal B... com efeitos a partir de 01.01.2014);
  - S..., S.A., NIF ... (que integrou o Grupo fiscal B... com efeitos a partir de 01.01.2014);
  - T..., S.A., NIF ... (que integrou o Grupo fiscal B... com efeitos a partir de 01.01.2015)
- 3.** Em 31 de Maio de 2016, a Requerente procedeu à apresentação da declaração de IRC Modelo 22 do seu grupo fiscal referente ao exercício de 2015, tendo nesse momento procedido à autoliquidação de tributações autónomas em IRC desse mesmo ano de 2015, no montante de € 628.957,68 (cfr. campo 365 do quadro 10 da declaração de rendimentos).
- 4.** A Requerente tinha um montante de SIFIDE disponível no exercício de 2015 para utilização no final do exercício de 2015, já depois de subtraídos todos os consumos realizados até à data (i.e., até à última Modelo 22 apresentada) de € 7.863.499,12, conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE.
- 5.** Como o sistema informático da AT não lhe permitiu inscrever o valor relativo às taxas de tributação autónoma em IRC expurgado, i.e., deduzido, dentro das forças da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos montantes de benefício fiscal reconhecido às empresas do grupo fiscal ao abrigo do SIFIDE, a Requerente apresentou, em 25 de Maio de 2018, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação respeitante ao exercício de 2015.

6. Na sequência, foi a Requerente notificada, em 25 de novembro de 2018, do indeferimento dessa reclamação por despacho do Senhor Diretor-Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 16 de novembro de 2018.
7. As empresas integrantes do grupo fiscal na origem do SIFIDE não eram então (ou agora) entidades devedoras ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições.
8. A Requerente procedeu ao pagamento do ato de autoliquidação melhor identificado acima, dentro do período voluntário para o efeito.

## **§2. Factos não provados**

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

## **§3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 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 em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

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

Não se deram como provados ou não provados factos redundantes ou incompatíveis com os factos dados como provados, nem afirmações conclusivas ou de direito formuladas pelas partes.

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos pelas partes, no consenso destas, e nas informações oficiais e demais documentação constante do processo administrativo.

### **III.3. Matéria de direito**

O Tribunal não acompanha a tese defendida pela Requerente e desde logo porque resulta de uma interpretação jurídica que não leva em linha de conta os elementos teleológico e racional das figuras da tributação autónoma e do IRC ao admitir que decorre do artigo 4.º, n.º 1 do respetivo diploma do SIFIDE, conjugado com o artigo 90.º do Código do IRC, que o cálculo das tributações autónomas se efetua nos termos do artigo 90.º do Código do IRC e portanto podem ser deduzidos benefícios fiscais ao montante a pagar de tributações autónomas.

Para compreendermos o que se diz e, conseqüentemente, o porquê da negação do pedido da Requerente, começar-se-á então por explicar de forma resumida a distinção estrutural e dogmática entre as figuras do IRC e da tributação autónoma. Tudo para depois concluir que no cálculo das tributações autónomas não cabem quaisquer deduções sendo a liquidação das tributações autónomas efetuada nos termos do artigo 88.º e 89.º do Código do IRC recorrendo-se unicamente ao n.º 1 do artigo 90.º do Código para efeitos de procedimento da liquidação. Nunca ao n.º 2 e seguintes do artigo 90.º do Código porquanto estes encerram instrumentos aplicáveis unicamente ao IRC.

Depois avançar-se-á para a análise de regime do SIFIDE para se concluir que os regimes de apoio ao investimento que são concretizados em deduções à coleta do IRC se reportam à coleta de IRC *stricto sensu* para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas.

Vejamos.

Tudo começa pela divergência (fundamental) relativa à natureza das tributações autónomas.

Aqui este Tribunal acompanha a posição uniforme e reiterada quer da jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo quer da Doutrina.

As tributações autónomas são um imposto sobre a despesa diferente e distinto do IRC que, indiscutivelmente, é um imposto sobre o rendimento. Isto sem se discutir se as tributações

---

autónomas têm ou não natureza – semelhanças – com o IRC. É que independentemente das possíveis semelhanças não há dúvida que são impostos diferentes.

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

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

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

A doutrina também acompanha esta posição.

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

Esta tese foi transposta para a lei, de forma inequívoca, pelo próprio legislador quando na redacção introduzida ao artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a), do Código do IRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, se passa a dizer que “*não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável*» «*o IRC, incluindo as tributações autónomas*”. Que sentido faria deixar claro na lei que a tributação autónoma e o IRC não são dedutíveis ao lucro tributável se as tributações autónomas fizessem parte do IRC? Se assim fosse os Acordos para Evitar a Dupla Tributação teriam as tributações autónomas incluídas onde se refere o IRC o que, como se sabe, não sucede. Essa é de resto a razão pela qual Portugal tem vindo a incluir as tributações autónomas na lista de impostos abrangidos. Assim, em face do exposto pode desde já concluir-se, de forma singela, que se o legislador fiscal entendesse que o IRC incluía as tributações autónomas não teria tido necessidade de distinguir as duas realidades, pois esse IRC já incluiria necessariamente as tributações autónomas.



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

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

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

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

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

O primeiro foi 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.”*

A tributação autónoma visa então tributar uma vantagem patrimonial obtida, via de regra, através da realização de uma despesa 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.

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 objetivos 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.**

Em face do exposto relembra-se o que deixou acima dito: se há razões que justificam a admissão de deduções gerais à coleta do imposto (IRC), permitidas por lei por força do princípio da tributação do rendimento real e efetivo enquanto elemento revelador da capacidade contributiva, o mesmo não acontece em relação à coleta devida por tributações autónomas. A dedução à coleta é uma realidade do IRC (e do IRS) enquanto imposto legitimado pelo princípio da capacidade contributiva. Nas tributações autónomas, não são estas as preocupações e os elementos enformadores do imposto. Seria mesmo ilógico e, arrisca-se, contrário ao princípio da igualdade tributária, permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti abusivo que as caracteriza e que se resume ao desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.

Em suma, as tributações autónomas, que incidem sobre certas despesas, funcionam de modo diferente do que constitui o escopo essencial do IRC, que tributa rendimentos, e, não obstante a inserção sistemática e a ligação funcional ao IRC, a verdade é que são cobradas no âmbito do processo de liquidação deste imposto sem, no entanto, se descaracterizarem e perderem sua raiz dogmática próprias.

Atentando-se nas disposições normativas nada se diz na lei se o que está no artigo 90.º do Código do IRC, sob a epígrafe “Procedimento e Forma de liquidação” se aplica às duas realidades – IRC e tributação autónoma – ou a uma só e a qual. Porém, no entender deste Tribunal numa interpretação teleológica e sistemática da lei resulta claro que o n.º 1 do artigo 90.º - que encerra o procedimento de liquidação – se aplica quer ao IRC quer às tributações autónomas. Já o n.º 2 do mesmo artigo – que encerra a forma de liquidação – reporta-se aos casos da matéria coletável referida no artigo 15.º do CIRC ou seja ao IRC.

Para melhor compreender esta conclusão será necessário perceber que foi estabelecido no então n.º 6 do artigo 109.º do Código do IRC, atual artigo 117.º, que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando estejam sujeitas a tributação autónoma. E para determinados efeitos – designadamente para efeitos das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC ou do cálculo dos pagamentos por conta ou ainda do Resultado da Liquidação (artigo 92.º) - ficou, então, ao cuidado do intérprete e do aplicador da lei a tarefa de identificar a parte relevante de coleta do IRC. Isto extraindo dos normativos aplicáveis um sentido útil, literalmente possível, que permita uma solução coerente e conforme com a natureza e funções atribuídas a cada componente do imposto. Pois bem, é aqui que há que ter cautela.

Quando se trata das deduções previstas no n.º 2 do artigo 90.º do Código IRC, parece defender a Requerente que a expressão “*montante apurado nos termos do número anterior*” deva ser entendida como abrangendo o somatório do montante do IRC, apurado sobre a matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e às taxas previstas no artigo 87.º do mesmo Código, e o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no artigo 88.º. Ora, o resultado desta interpretação implicaria desde logo e de uma forma muito singela que na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do artigo 105.º do Código do IRC, e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do artigo 90.º, fossem incluídas as tributações autónomas. Com efeito, para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerado o IRC apurado com base na matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do artigo 87.º do respetivo Código. E aqui não há qualquer diferendo nem na Doutrina nem na jurisprudência. Pois que, é de salientar que a coerência e adequação deste entendimento alicerça-se na própria natureza dos pagamentos por

conta do imposto devido a final, os quais, de acordo com a definição do artigo 33.º da LGT são “*as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário*”, constituindo uma “*(...) forma de aproximação do momento da cobrança ao do da percepção do rendimento de modo a colmatar as situações em que essa aproximação não pode efectivar-se através das retenções na fonte*”. Portanto, só faz sentido concluir que a respetiva base de cálculo corresponda ao montante da coleta do IRC resultante da matéria coletável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo.

Aqui, este Tribunal acompanha o que defende a Requerida insistindo-se de que a única (e consistente) interpretação da expressão “*montante apurado nos termos do número anterior*” com a natureza das deduções referidas nas alíneas nas alíneas do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, relativas a:

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

Na realidade, faz-se notar que o traço comum a todas as realidades 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.**

Para este Tribunal afigura-se claro que no cálculo das tributações autónomas não cabem quaisquer deduções sendo a respetiva liquidação efetuada nos termos do artigo 88.º e 89.º do Código do IRC e do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC. O legislador no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC refere-se à matéria coletável constante do artigo 15.º do mesmo normativo. O facto do procedimento de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC 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 .

Posto isto há agora que olhar aos regimes do SIFIDE e RFAI para concluir então o que acima se deixou dito, isto é, que os regimes de apoio ao investimento que são concretizados em deduções à coleta do IRC se reportam à coleta de IRC *stricto sensu* para cujo apuramento não concorrem as tributações autónomas. Não concorrem nem poderiam concorrer porque ainda que o artigo 4.º, n.º 1 do respetivo diploma remeta para o montante de imposto apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC está a referir-se aos montantes apurados nos termos do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC. E nestes temos, como sabemos os casos da matéria coletável referida no artigo 15.º do mesmo Código, *i.e.* IRC.

Para reforçar esta posição há que olhar ao Relatório do Grupo de Trabalho constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministério das Finanças onde se pode ler que o crédito de imposto ou dedução à coleta configura uma das modalidades, de entre as previstas no n.º 2 do artigo 2.º do EBF, que têm sido adotadas sobretudo nas medidas de incentivos fiscais ao investimento. E são fundamentalmente duas as razões: uma, ligada à operacionalidade do benefício pela transparência e simplicidade do cálculo da despesa fiscal associada que, como é sabido, representa a receita fiscal (do IRC) cessante; e outra, que se prende com a filosofia subjacente aos benefícios, ou seja, a sua indexação à rendibilidade do investimento segundo a qual “a dedução de uma certa percentagem de um investimento à colecta de um imposto sobre lucros só se efectiva se houver lucro, o que premeia a rendibilidade do investimento” (Reavaliação dos Benefícios Fiscais *in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 180, 1998, pp. 46-47).

Ora em face de tudo o que se deixou dito, e ao contrário do defendido pela Requerente, não subsiste, assim, qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de os regimes do SIFIDE e do RFAI estabelecerem que os mesmos são concretizados em deduções à coleta do IRC do montante apurado nos termos do artigo 90.º. É 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 coletável do IRC maior será a capacidade**

**para efetuar a dedução.** E é esta a lógica do benefício fiscal do SIFIDE que justifica e legitima a derrogação ao princípio da igualdade tributária.

O SIFIDE II permite às empresas a obtenção de um benefício fiscal, em sede de IRC, proporcional à despesa de investimento em investigação e desenvolvimento (ao nível dos processos, produtos e organizacional) que consigam evidenciar, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido (Cfr Lei n.º 55- A/2010 de 31 de Dezembro, Decreto-Lei n.º 82/2013 de 17 de Junho e Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro). Concretamente, o benefício a obter com o SIFIDE II traduz-se na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, um montante de crédito fiscal que resulta do somatório das seguintes parcelas: Taxa base: 32,5% das despesas realizadas no exercício; Taxa incremental: 50% do acréscimo das despesas realizadas no exercício face à média aritmética simples das despesas realizadas nos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1.500.000. Ou seja e em síntese: os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos “aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência” e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de coleta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas “*poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato*”.

Ou seja, 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 coleta 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 coletável, e, como consequência, não concorrem para o IRC liquidado.

Assim, não subsiste qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de os regimes do SIFIDE e do RFAI estabelecerem que os mesmos são concretizados em deduções à coleta dos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, i.e. do IRC. É porque 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 coleta – isto é de concretização do benefício, 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 efetiva se houver lucro de modo a premiar a rendibilidade do investimento), é a coleta 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 coleta 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.

Em face de tudo o exposto, e atenta em especial a natureza e a razão de ser das tributações autónomas, não é possível admitir a dedução de benefícios fiscais à coleta de tributação autónoma, sob pena de violação do princípio da igualdade tributária.

Admitir esta possibilidade leva a que um sujeito passivo pudesse efetuar a dedução a título de SIFIDE (no caso) ou outros benefícios fiscais como RFAI ao montante de tributações autónomas incidentes sobre despesas não documentadas subvertendo por completo a função dessas tributações na prevenção ou evitação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.

Com efeito, tendo o regime das tributações autónomas *maxime* uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não vê este Tribunal por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se em prol de um benefício fiscal. Não se vê como é que comportamentos como os de relações com paraísos fiscais possam ser desconsiderados e aproveitados em função de benefícios fiscais ao investimento o que sucederá ao possibilitar-se a dedução à coleta das tributações autónomas incentivos fiscais como aponta a presente decisão: Este resultado é no mínimo paradoxal.

É que aqui, há ainda que lembrar que os benefícios fiscais são normas absolutamente excecionais no sistema fiscal, na medida em que encerram uma derrogação ao princípio da igualdade tributária, resultante do artigo 13.º CRP. Só podem sobreviver, portanto, a um juízo de inconstitucionalidade se a derrogação que trazem ao princípio da igualdade se mostrar necessária, adequada e proporcionada à tutela dos fins extrafiscais em jogo, o que não acontece no caso.

Uma tal interpretação das normas do Código do IRC não apenas escamoteia o facto gerador e procedimento de liquidação muito próprios das taxas de tributação autónoma, mas



sobretudo, uma tal interpretação das normas do Código do IRC atribui às regras do SIFIDE e aos benefícios fiscais em geral uma dignidade constitucional que não possuem no confronto com o princípio da igualdade tributária. Interpretadas as normas do Código do IRC e do SIFIDE deste modo, parece manifesto que a lesão que trazem ao artigo 13.º da CRP não se mostra necessária, adequada nem proporcionada ao objetivo de promoção da ciência que está subjacente ao SIFIDE.

Assim, 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 e o RFAI 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.

Repete-se, tal como consignado no voto de vencido, junto à Decisão Arbitral n.º 5/2016-T, “(...) não subsiste “qualquer erro conceptual nem tão pouco qualquer contradição entre o acabado de expor e o facto de os regimes do SIFIDE e do RFAI estabelecerem que os mesmos são concretizados em deduções à colecta do IRC. Ao fazer essa referência expressa está o legislador 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 a colecta do IRC, nem mesmo do IRC liquidado ou do IRC a pagar/recuperar (cfr. CASALTA NABAIS, *Idem* p. 541). O resultado das tributações autónomas, repete-se, apurado de forma autónoma, 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.”

O entendimento arbitral ora seguido encontra-se em sintonia com o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, ao estabelecer que ao montante apurado das tributações autónomas não são «efetuadas quaisquer deduções».



Também neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-o, uma solução que os tribunais, com recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este coletivo, no caso dos autos.

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.

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.

Atento o exposto, conclui-se, desta forma, pela ilegalidade da dedutibilidade do SIFIDE à coleta das tributações autónomas, sem necessidade de se lançar mão do carácter interpretativo dado em especial ao artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (OE para 2016), ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, nos termos do qual nos termos do qual *“a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”*

Finalmente, não sendo aplicadas no caso em apreço as normas cuja inconstitucionalidade vem questionada, deixa de fazer sentido as invocadas inconstitucionalidades materiais suscitadas pelo SP, por violação do princípio da retroatividade da lei, proibida pelo artigo 103.º, n.º3, da CRP, violação dos princípios da separação de poderes e da independência do poder judicial, bem como da violação do princípio do Estado de direito democrático, princípio da separação e interdependência dos órgãos de soberania.

Assim, pelas razões expostas, este Tribunal nega provimento ao pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC, na parte produzida pelas tributações autónomas, com a sua conseqüente manutenção na ordem jurídica.

Julga-se igualmente improcedente o pedido subsidiário porquanto, como ficou demonstrado supra, a liquidação de IRC referente a 2013, na parte em que não permitiu a

dedução à coleta produzida pelas tributações autónomas do benefício fiscal, ora impugnada, não carece de base legal.

Ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente quanto à devolução das quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios.

\*\*\*

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedentes os pedidos arbitrais formulados e, em consequência, manter os atos tributários objeto da presente ação arbitral.

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

Fixa-se o valor do processo em € 628.957,68, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 9486,00, a cargo da Requerente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de julho de 2019

O Árbitro Presidente

(Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Dra. Carla Castelo Trindade)

O Árbitro Vogal

(Prof. Doutor Vasco Valdez, vencido conforme declaração de voto em anexo)

### **Declaração de voto**

Votei vencido a presente decisão arbitral, mantendo a coerência com o meu voto favorável à dedutibilidade do SIFIDE (e do RFAI) às tributações autónomas que subscrevi no âmbito do processo n.º 497/2018-T, que dou por integralmente reproduzido.

Além disso, remeto, igualmente, para a declaração de voto de vencida da Senhora Prof.ª Doutora Maria do Rosário Anjos, no processo n.º 406/2018-T, com a qual concordo na íntegra.

Assim, e em síntese, entendo que até à atual redação dada ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, mais concretamente introduzida através da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, feita para fazer face à declaração de inconstitucionalidade proferida no Acórdão n.º 267/2017 do Tribunal Constitucional que havia considerado que uma redação idêntica à atual, mas com natureza interpretativa, era inconstitucional por violar o princípio da irretroatividade da lei fiscal, não havia proibição alguma a que o SIFIDE pudesse ser deduzido às tributações autónomas. Desaparecida a inconstitucionalidade, ou seja, dito por outras palavras, com o facto de a mesma se aplicar a partir de 1.1.2018, fica claro que não será possível efetuar deduções de créditos do SIFIDE ou de outros instrumentos legais que, designadamente, concedam benefícios fiscais às tributações autónomas apuradas em cada ano.

Aliás, revejo-me nesta posição como sendo a que faz mais sentido no âmbito da promoção de medidas que previnam a evasão fiscal. Só que, a meu ver e salvo melhor opinião, não havia norma expressa que proibisse tal dedução até recentemente, pelo que a via interpretativa, por mais brilhante que possa ser (e é o caso da desenvolvida pelas minhas Exmas Colegas na presente decisão arbitral), não se mostrava suficiente para afastar tal dedutibilidade e considerar que a mesma era ilegal.

Lisboa, 12 de Julho de 2019

O árbitro

(Vasco Valdez)