

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 440/2018-T**

**Tema: IRC/2015 – Ilegalidade de autoliquidação – Taxas de tributação autónoma – RFAI, CFEI e SIFIDE.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

1. No dia 05-09-2018, a sociedade A..., S.A. apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas do exercício de 2015.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1 A Requerente é uma sociedade comercial anónima de direito português, com sede e direcção efectiva em território nacional, cujo objecto social consiste, nomeadamente, na prossecução de actividades de secagem, armazenamento, processamento e comercialização de arroz e milho.

4.2 No exercício de 2015, a Requerente beneficiou de incentivos fiscais atribuídos ao abrigo dos seguintes regimes:

i.) Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (“I&D”) Empresarial II (“SIFIDE II”);

ii.) Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”);

iii.) Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”).

4.3. Em concreto, no exercício de 2015, a Requerente dispunha de benefícios fiscais no montante global de € 779.860,86.

4.4 No dia 30 de maio de 2016, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2015, tendo apurado no campo 351 do quadro 10 uma coleta de IRC no montante de € 53.772,79.

4.5 Dos benefícios fiscais acima elencados, a Requerente deduziu à coleta de IRC do exercício de 2015 o montante de € 53.772,79.

4.6. Em consequência, permaneceram por deduzir benefícios fiscais no montante de € 726.088,07 (€ 779.860,86 – € 53.772,79).

4.7. Por seu turno, no campo 365 do quadro 10 da Modelo 22 de IRC do exercício de 2015, a Requerente apurou tributações autónomas no montante de € 26.697,49.

4.8. Sucede que o formulário da Modelo 22 de IRC do exercício de 2015 – aprovado pelo Despacho n.º 1823/2016, de 20 de janeiro de 2016 – inviabilizava a dedução de benefícios fiscais à coleta das tributações autónomas, o que impossibilitou a dedução, naquele exercício, do SIFIDE II, RFAI e CFEI no montante global de € 26.697,49.

4.9. Este montante também não foi deduzido à coleta de IRC dos exercícios anteriores (2012 a 2014) e subsequentes (2016 e 2017).

4.10. A 9 de abril de 2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa, no âmbito da qual peticionou, em conformidade, a anulação da autoliquidação de IRC do exercício de 2015, mas não obteve resposta por parte da AT à reclamação graciosa apresentada.

4.11. A tributação autónoma é uma taxa de IRC – como se verifica pela sua localização sistemática no CIRC – que se traduz num mecanismo reflexo de tributação em sede deste imposto, incidindo sobre determinados encargos dos sujeitos passivos.

4.12. A noção de que as tributações autónomas são uma componente do IRC resulta igualmente do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a), do CIRC, o qual dita a indedutibilidade ao lucro tributável do «IRC, incluindo as tributações autónomas».

4.13. Se o IRC inclui as tributações autónomas para efeitos de indedutibilidade ao lucro tributável não se compreende como poderá não incluir as mesmas tributações autónomas no que respeita ao procedimento de liquidação e consequente dedução de benefícios fiscais, nos termos do artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC.

4.14. Conclusão semelhante decorre do artigo 12.º do CIRC, o qual dispõe que «as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas».

4.15. A noção de que as tributações autónomas são parte integrante do IRC tem sido a posição dominante da AT nas situações em que, previamente à reforma do IRC operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, os sujeitos passivos suscitaram a questão da dedutibilidade das tributações autónomas ao lucro tributável.

4.16. Considera, por isso, a requerente que o imposto cobrado com base nas tributações autónomas previstas no CIRC tem a natureza de IRC.

4.17. Neste contexto irreleva a circunstância de a coleta do IRC *stricto sensu* ser apurada nos termos do artigo 90.º e as tributações autónomas nos termos do artigo 88.º do CIRC, uma vez que este último preceito limita-se a definir as diferentes taxas de tributações autónomas aplicáveis e não qualquer mecanismo de liquidação do imposto.

4.18. De onde se impõe concluir que o artigo 90.º do CIRC se refere às formas de liquidação do IRC, quer pelo sujeito passivo quer pela AT, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no CIRC, incluindo tributações autónomas, não existindo sequer qualquer outra disposição que preveja termos distintos para a sua liquidação.

4.19. Se o artigo 90.º do CIRC não fosse aplicável à liquidação das tributações autónomas previstas no respetivo CIRC, ter-se-ia de concluir que não haveria norma que previsse a sua liquidação no exercício de 2015.

4.20. Ora, decorre do artigo 103.º, n.º 3, da CRP que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos [...] cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

4.21. Pelo que, semelhante interpretação afrontaria a Lei Fundamental e, por via disso, determinaria a anulação das tributações autónomas *tout court*, o que desde já se invoca para efeitos do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), e 72.º, n.º 2, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, e não poderá deixar de ser sindicado por esse Douto Tribunal Arbitral.

4.22. Assim, dispondo o artigo 90.º, n.º 2, do CIRC que as deduções são efetuadas «ao montante apurado nos termos do número anterior» e referindo-se o n.º 1 da mesma norma à operação de liquidação do IRC, que inclui as tributações autónomas, da qual resulta o apuramento da coleta, a este montante não poderão deixar de ser efetuadas as deduções elencadas nas diversas alíneas do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC.

4.23. Consequentemente, nos casos em que o montante dos benefícios fiscais seja superior à colecta resultante do lucro tributável, será o remanescente do crédito de imposto dedutível, também, à colecta resultante das tributações autónomas e até à concorrência desta.

4.24. Termos em que, concluindo-se que a colecta de IRC, resultante do lucro tributável e das tributações autónomas, é apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC, dúvidas não podem restar quanto a serem indistintamente aplicáveis a tal coleta as deduções previstas no n.º 2 do referido preceito, dado que se reportam «ao montante apurado nos termos do número anterior».

4.25. Acresce ao exposto ser a possibilidade de dedução do SIFIDE II, CFEI e RFAI a interpretação que melhor se coaduna com a própria natureza dos benefícios fiscais.

4.26. Sendo as tributações autónomas um instrumento de IRC que visa evitar que os sujeitos passivos se furem ao pagamento do imposto devido e, bem assim, sobrepondo-se os benefícios fiscais ao objetivo de arrecadação de receita, seria sistematicamente incoerente impedir a dedução dos benefícios fiscais às tributações autónomas por forma a proteger um objetivo de arrecadação de receita que o legislador afastou, em prole de motivações extrafiscais, aquando da criação dos próprios benefícios fiscais.

4.27. Sendo as tributações autónomas um modo de evitar que os sujeitos passivos obviem à tributação em IRC de determinadas realidades – configurando, por isso, um modo de proteção da receita tributária – não se percebe como podem estas tributações sobrepor-se à dedutibilidade deste benefício fiscal que, por força da sua natureza excepcional, prevalece sobre aquele propósito de arrecadação de receita.

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

4.29. Acresce que a interpretação ora propugnada, ao permitir aplicar o SIFIDE II a sujeitos passivos que, embora apresentem prejuízos fiscais, suportam IRC a título de tributações autónomas, aumenta o número de potenciais beneficiários e, conseqüentemente, afigura-se mais apta a promover os objetivos extrafiscais subjacentes à sua criação, traduzindo-se por isso na solução mais acertada à luz do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil.

4.30. Por outro lado, no que concerne à dedutibilidade dos benefícios fiscais atinentes ao CFEI e ao RFAI, entende a Requerente aplicar-se, *mutatis mutandis*, o que supra se deixou exposto a propósito do SIFIDE II, inexistindo quaisquer motivos que obstem à adoção de posição distinta.

4.31. Inexiste assim fundamento que obstaculize a dedutibilidade do SIFIDE II, CFEI e RFAI ao IRC, pelo que as correspondentes despesas são dedutíveis à globalidade da coleta de IRC, nomeadamente à resultante das tributações autónomas, devendo os atos tributário e em matéria tributária ora postos em crise ser anulados, com as demais conseqüências legais.

4.32. O artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, o qual atribuiu natureza interpretativa à nova redação do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proibição da retroatividade previsto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, quando interpretado no sentido de ditar, em exercícios prévios à entrada em vigor daquela lei, o afastamento do

direito à dedução à coleta de IRC (derivada de tributações autónomas) de benefícios fiscais.

4.33. Assim sendo, constata-se não ser aplicável ao exercício em referência (exercício de 2015) o artigo 88.º, n.º 21, do CIRC, na redação do artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016, pelo que este regime não se afigura apto a obstaculizar a dedução do SIFIDE II, do CFEI e do RFAI, enquanto benefícios fiscais, à coleta derivada das tributações autónomas.

4.34. Cumpre sublinhar ter a Requerente indevidamente suportado a título de tributações autónomas o montante de € 26.697,49 respeitante ao exercício de 2015.

4.35. No presente caso, a Modelo 22 de IRC do exercício de 2015 foi preenchida pela Requerente em conformidade com o formulário disponibilizado pela AT, o qual não permite quaisquer deduções às tributações autónomas, o que determinou uma incorreta liquidação do montante de imposto de tal exercício e consubstancia uma situação de erro imputável aos serviços da AT.

4.36. Padecendo o ato tributário que está na origem dos presentes autos do vício de violação de lei, como amplamente ficou demonstrado, assiste à Requerente o direito à percepção de juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços da AT, sobre o montante de € 26.697,49, desde o dia 31 de maio de 2016 até à emissão da respectiva nota de crédito.

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

5.1. A figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objetivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude – através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respectivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” (cfr. artigo 88.º/11 do CIRC) ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos (cfr. n.º 13 do mesmo preceito).

5.2. O carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspetos material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.

5.3. A integração das tributações autónomas, no CIRC (e no Código do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro do artigo 90.º/1-a) do CIRC, em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes.

5.4. E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do artigo 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no artigo 88.º do CIRC.

5.5 Ou seja, não há uma liquidação única de IRC, mas, antes dois apuramentos; isto é, dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos do artigo 90.º/1-a) do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efetuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respetivas matérias coletáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.

5.6. A integração das tributações autónomas, no CIRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro do artigo 90.º/1-a) do CIRC, em apuramentos separados das respetivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do artigo 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código (i. e., tendo como base o lucro) e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no artigo 88.º do CIRC.

5.7. A liquidação das tributações autónomas é efetuada com base nos artigos 89.º e 90.º/1 do CIRC, mas aplicando regras diferentes para o cálculo do imposto:

- Num caso, a liquidação opera mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria coletável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código; e
- No outro caso, são apuradas diversas colectas, consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma.

5.8. O montante apurado nos termos do artigo 90.º/1-a) não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do coleta do IRC, com a qual exista uma correspondência directa, de forma a ser mantida a coerência da estrutura concetual do regime- regra do imposto.

5.9. Em termos globais, a colecta do IRC, apurada nos termos dos artigos 89.º e 90.º/1, tem natureza compósita, cindível:

- Por um lado, entre a colecta de imposto propriamente dita, resultante da estrutura geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas coletivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (artigo 103.º/1 da CRP), a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º/2, nos termos e modos ali referenciados; e
- Por outro, o somatório das colectas das tributações autónomas que incorporam um sentido e fundamentos próprios e que, por isso, não devem ser objeto de confusão.

5.10. É esta interpretação coerente com uma leitura das disposições relevantes do CIRC que atenda aos elementos gerais de interpretação (histórico, sistemático e teleológico) e que o legislador agora fixou por via da norma interpretativa do artigo 88.º/21 (aditado pela Lei 7-A/2016, de 30 de março), conferindo explícita evidência à autonomia das imposições previstas nesse normativo, com o intuito de assegurar certeza e igualdade na aplicação da lei.

5.11. Na sequência da integração das tributações autónomas no CIRC, através da Lei 30-G/2010, de 29 de dezembro, o legislador parece não ter sentido a necessidade de explicitar, de forma abrangente (i.e., em todos os normativos onde se manifestam), as consequências da coexistência de duas formas de imposição dentro do sistema do

IRC, limitando-se a acautelar as situações em que a isenção do IRC não se projetava nas tributações autónomas.

5.12. Tal traduziu-se no aditamento efectuado à redacção do artigo 12.º do CIRC, no sentido de clarificar, com carácter interpretativo, que as sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, excepto quanto às tributações autónomas.

5.13. A par disso, foi ainda estabelecido (cfr. o então o artigo 109.º/6 do CIRC, actual 117.º) que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando estejam sujeitas a tributação autónoma.

5.14. Ficou, assim, ao cuidado do intérprete e do aplicador da lei a tarefa de, perante a necessidade de, para determinados efeitos – nomeadamente das deduções previstas no artigo 90.º/2 do CIRC ou do cálculo dos pagamentos por conta –, identificar a parte relevante de coleta do IRC, extraíndo 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.

5.15. Para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerado o IRC apurado com base na matéria colectável, determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do artigo 87.º do respectivo código.

5.16. A coerência e adequação deste entendimento alicerçam-se na própria natureza dos pagamentos por conta do imposto devido a final.

5.17. Só faz sentido concluir que a respetiva base de cálculo corresponda ao montante da colecta do IRC, resultante da matéria colectável que se identifica com o lucro/rendimento do exercício do sujeito passivo.

5.18. Assim sendo, a delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no artigo 90.º/2 do CIRC, «montante apurado nos termos do número anterior», e no artigo 105.º/1 do CIRC, «imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º», deve ser feita de forma coerente.

5.19. O que equivale a dizer que, corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria colectável determinada com base no lucro e nas taxas do artigo 87.º do código.

5.20. O traço comum a todas as realidades reflectidas nas deduções referidas no artigo 90.º/2 do CIRC reside no facto de respeitarem a rendimentos ou gastos incorporados na matéria colectável, determinada com base no lucro do sujeito passivo ou pagamentos antecipados do imposto, sendo, por isso, inteiramente alheios às realidades que integram os factos geradores das tributações autónomas.

5.21. Verifica-se 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 e, a não ser assim, subverter-se-ia a necessária articulação que, no plano material, deve existir – entre os objetivos prosseguidos pelos benefícios fiscais e o seu impacto na própria grandeza que serve de base ao cálculo da matéria colectável e da coleta – o lucro.

5.22. Tanto o artigo 92.º/1 como o artigo 105.º/1 do CIRC referem-se ao “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º” e sobre o seu conteúdo, quer a Requerida, quer os contribuintes em geral, sempre reportaram os cálculos previstos nesses preceitos – resultado da liquidação e pagamentos por conta, respectivamente – à parte da coleta do IRC que tem por base a matéria colectável determinada como base no lucro, o que revela que não pode atribuir-se um alcance diferente a expressões idênticas, consoante se pretenda que o efeito seja favorável ou desfavorável ao contribuinte.

5.23. Se o legislador clarificou, nos casos em que é aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, que a parte da coleta do IRC à qual seria efectuada a dedução do benefício fiscal era a calculada com base na matéria colectável do grupo, mal se compreenderia que nos casos em que a sociedade é tributada a título individual a dedução do benefício fosse feita à coleta do IRC que incluísse a parte relativa às tributações autónomas.

5.24. A coleta a que se refere o artigo 90º, quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cfr. artigo 90.º/1-a) do CIRC], sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria colectável [é o disposto no artigo 5.º-a) da Lei

reguladora do SIFIDE, impedindo esta expressamente que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indirectos].

5.25. É manifesto o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos material e temporal dos factos geradores, os quais impõem, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.

5.26. São diversas as razões que impedem que ao montante das colectas das tributações autónomas sejam deduzidos os benefícios fiscais, mormente, e no aqui nos ocupa, o SIFIDE.

5.27. E as razões prendem-se, em primeira linha, com a autonomia das colectas apuradas com base nos valores e taxas referidos no artigo 88.º, como agora está expresso no n.º 21 do mesmo artigo, bem como com a interacção que estabelece entre a base tributável do IRC, constituída pelo lucro, e a natureza e objetivos dos benefícios fiscais em causa, donde resulta que o legislador, ao aditar este n.º 21 ao artigo 88.º do código, mais não faz do que acolher e explicitar a interpretação que já resultava das disposições legais relevantes.

5.28. Dada a natureza e fundamento diferente das colectas das tributações autónomas, só por descaracterização e subversão dos princípios que subjazem à tributação do rendimento das empresas, poderia ser admitido, como a Requerente pretende, que fossem efetuadas deduções de benefícios fiscais, como é o caso do SIFIDE.

5.29. O Orçamento de Estado para 2016 aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, atribuindo ao mesmo com carácter interpretativo determinando que «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.»

5.30. Pelo que, se dúvidas houvesse, as mesmas ficariam dissipadas com aquele normativo.

5.31. O próprio efeito interpretativo conferido por aquela Lei seria, per si, desnecessário, porquanto, nenhuma outra interpretação seria passível de ser efectuada tendo em consideração a teleologia e hermenêutica jurídica das normas em

apreço, o que confere total legalidade, constitucionalidade e, acima de tudo, autenticidade àquele carácter interpretativo.

5.32. A norma (artigo 135.º da Lei 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.

5.33. Não se pode concluir que a norma do artigo 88.º/21, na parte em que clarifica a impossibilidade de serem efetuadas quaisquer deduções ao montante das colectas das tributações autónomas, tem por escopo fixar o entendimento que sempre vigorou em matéria de deduções à colecta do IRC e que apenas foi posto em crise na decorrência de alguma jurisprudência arbitral recente.

5.34. 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 devem fenecer, in totum os argumentos esgrimidos pela Requerente.

5.35. Não se verificando nos presentes autos um erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

6. No dia 18-12-2018, foi proferido despacho arbitral, dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, a menos que as partes a requeressem"

7. As partes não requereram a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

## **II – Factos provados**

8. Com base nos documentos juntos aos autos consideram-se provados os seguintes factos:

8.1. A Requerente é uma sociedade comercial anónima de direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, cujo objeto social consiste, nomeadamente, na prossecução de atividades de secagem, armazenamento, processamento e comercialização de arroz e milho.

8.2. No exercício de 2015, a Requerente beneficiou de incentivos fiscais atribuídos ao abrigo dos seguintes regimes:

- i.) Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (“I&D”) Empresarial II (“SIFIDE II”)
- ii.) Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”)
- iii.) Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”)

8.3. Em concreto, no exercício de 2015, a Requerente dispunha de benefícios fiscais no montante global de € 779.860,86, conforme *infra* se detalha:

<b>Benefício Fiscal</b>	<b>Montante</b>
SIFIDE II –2013	€ 301.238,52
RFAI – 2012	€ 265.941,27
RFAI – 2013	€ 27.509,08
CFEI	€ 185.171,99

8.4. No dia 30 de maio de 2016, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2015, tendo apurado no campo 351 do quadro 10 uma coleta de IRC no montante de € 53.772,79.

8.5. Dos benefícios fiscais acima elencados, a Requerente deduziu à coleta de IRC do exercício de 2015 o montante de € 53.772,79.

8.6. Permaneceram por deduzir benefícios fiscais no montante de € 726.088,07.

8.7. No campo 365 do quadro 10 da Modelo 22 de IRC do exercício de 2015, a Requerente apurou tributações autónomas no montante de € 26.697,49.

8.8. O formulário da Modelo 22 de IRC do exercício de 2015 inviabilizava a dedução de benefícios fiscais à coleta das tributações autónomas, o que impossibilitou a dedução, naquele exercício, do SIFIDE II, RFAI e CFEI no montante global de € 26.697,49.

8.9. Este montante também não foi deduzido à coleta de IRC dos exercícios anteriores (2012 a 2014) e subsequentes (2016 e 2017).

8.10. A 9 de abril de 2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa, no âmbito da qual peticionou, em conformidade, a anulação da autoliquidação de IRC do exercício de 2015.

8.11. Até à presente data, a Requerente não obteve resposta por parte da AT à reclamação graciosa apresentada.

### **III – Factos não provados**

9. Não foram apurados factos não provados com interesse para a decisão da causa.

### **IV – Do Direito**

10. São as seguintes as questões a examinar:

- A) Da ilegalidade da declaração de autoliquidação de IRS
- B) Do direito a juros indemnizatórios

Examinar-se-ão assim essas questões:

#### **A) DA ILEGALIDADE DA DECLARAÇÃO DE AUTOLIQUIDAÇÃO DE IRS**

11. Refere o artigo 23º do Código Fiscal do Investimento (aprovado pelo Decreto-Lei 162/2014, de 31 de Outubro, relativamente ao RFAI:

*“1 - Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:*

*a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:*

*1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:*

*i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 5 000 000,00;*

*ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de (euro) 5 000 000,00;*

*2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes;*

*b) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º;*

*c) Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º;*

*d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º”*

Nos termos do artigo 38º, nº 1, do mesmo diploma, no que se reporta ao SIFIDE II:

*1. Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao 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, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2020, 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) 1 500 000,00.*

Conforme consagra o artigo 3º, nºs 1 e 5, da Lei 49/2013, de 16 de Julho (Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento):

### *Artigo 3.º*

#### *Incentivo fiscal*

*1 - O benefício fiscal a conceder aos sujeitos passivos referidos no artigo anterior corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013.*

*(...)*

*5 - Aplicando-se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1:*

*a) Efectua-se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria coletável do grupo;*

*b) É feita até 70 % do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada exercício, o limite de 70 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as despesas elegíveis, caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.*

*(...)*

Conforme dispõe o artigo 90º, nº 1 do CIRS (na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2017):

*“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 colectável que delas conste;*

- b) *Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada 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 colectável 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”.*

Refere ainda o artigo 88º do mesmo diploma (redacção em vigor até Março de 2016):

*“1— As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.*

*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 e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º*

*3 — São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas: (Redacção da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015)*

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000 e inferior a (euro) 35 000;*
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000.*

*4— (Revogado)*

5 — *Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.*

6 — *Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com:*

a) *Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*

b) *Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.*

7 - *São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.*

8 — *São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 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 correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

9 — *São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.*

10 — *(Revogado)*

11— *São tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo,*

*neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.*

*12 — Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º*

*13 — São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:*

*a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;*

*b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.*

*14— As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.*

*15— As taxas de tributação autónoma previstas nos n.os 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.*

16— *O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.*

17 - *No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 5 %, 10 % e 17,5 %. (Aditado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)*

18 - *No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, as taxas referidas nas alíneas), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 7,5 %, 15 % e 27,5 %. (Aditado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)”*

Sucedo, contudo, que, através da entrada em vigor da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, foi aditado ao artigo 88º do CIRC, o nº 21, onde se refere:

*“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”.*

Referindo o artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016:

*“A redação dada pela presente lei ao n.º 6 do artigo 51.º, ao n.º 15 do artigo 83.º, ao n.º 1 do artigo 84.º, aos nºs 20 e 21 do artigo 88.º e ao n.º 8 do artigo 117.º do Código do IRC tem natureza interpretativa”.*

Sucedo que o Tribunal Constitucional, através do Acórdão nº 267/2017, cuja decisão foi publicada no Diário da República nº 133/2017, Série II de 2017-07-12, julgou inconstitucional a norma do artigo 135.º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que lhe atribui, determina que a norma do artigo 88.º, nº 21, 2.ª parte, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) - número esse aditado pelo artigo 133.º da citada Lei - segundo a qual, 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 (PEC) nesse mesmo ano, se aplique aos anos fiscais anteriores a 2016.

Referindo o douto Acórdão do Tribunal Constitucional o seguinte:

*“Certo é que tal reserva não colide com o poder de o legislador, no exercício das suas competências próprias, alterar ou esclarecer o sentido de uma norma legal anterior e, por via disso, determinar uma eventual correcção ou modificação da jurisprudência relativa a tal norma. O conceito de lei interpretativa acolhe precisamente tal possibilidade. Porém, ao fazê-lo, o legislador tem de agir no quadro da ordem constitucional, respeitando os limites constitucionais decorrentes do princípio da segurança jurídica e da tutela da confiança legítima relativamente à retroatividade substancial. Acresce que o legislador não pode ultrapassar tais limites nem neutralizar ou esvaziar o correspondente poder de controlo dos tribunais consignado no artigo 204.º da Constituição, por via da afirmação, na qualidade de autor formal, de que a norma legal por si aprovada tem um alcance meramente declarativo ou clarificador e não inovador. A Constituição não reconhece ao legislador competência para a interpretação autêntica de normas legais. Recordando a lição de BATISTA MACHADO (supra n.º 7), a lei legalmente qualificada como interpretativa não deixa de ser uma manifestação da mesma competência legislativa que é fonte em sentido orgânico da lei interpretada. Por ser assim, a decisão última sobre o alcance constitutivo ou declarativo de certa lei interpretativa pertence aos tribunais. São estes que, no exercício da jurisdição, interpretam a lei interpretativa e determinam se a mesma inova face ao direito preexistente ou se limita a clarificá-lo. Competindo, por outro lado, aos tribunais a função jurisdicional a iurisdictio, é claro que a exclusão ou imposição de uma ou mais interpretações jurisdicionais de certa norma legal já realizadas ou claramente admissíveis por determinação de uma lei posterior limita o alcance da primeira: entre as múltiplas declarações do direito de que tal lei era passível, algumas deixaram ex vi legis de ser admissíveis. Na medida de tal limitação, ocorre uma modificação do direito que os tribunais podem dizer. E, a ser assim, a interpretação ou esclarecimento formalmente consagrados pela lei nova não podem deixar de*

*revestir uma natureza constitutiva e a retroactividade inerente à mesma lei ter um carácter substancial. Pode, portanto, dizer-se que, do ponto de vista da Constituição, para que uma disciplina normativa autoqualificada como meramente interpretativa seja considerada constitutiva (de novo direito) e, como tal, substancialmente retroactiva, basta a verificação de que à norma interpretada na sua primitiva versão pudesse ter sido imputado pelos tribunais um sentido que, na sequência da norma interpretativa, ficou necessariamente excluído (cfr. as decisões do Bundesverfassungsgericht de 2.5.2012 e de 17.12.2013, em BVerfGE 131, 20 [37-38] e 135, 1 [16-17], respectivamente). Com efeito: «A disciplina clarificadora é constitutiva logo nos casos em que visa excluir a interpretação [da lei preexistente] feita por um tribunal comum mesmo não se tratando de um tribunal superior, relativamente a situações passadas. O legislador confere à lei retroactiva uma eficácia constitutiva, na medida em que pretende esclarecer para o passado, por via de uma lei com um sentido unívoco, certa afirmação que originou, quanto ao direito aplicável, um entendimento aparentemente não unívoco ou, pelo menos, uma aplicação do mesmo não uniforme. [] Decisivo é que o legislador tenha a intenção de corrigir ou excluir uma dada interpretação [feita pelos tribunais].» (v. BVerfGE 135, 1 [18-19]) É esse precisamente o efeito do artigo 135.º da LOE 2016, ao qualificar como lei interpretativa o n.º 21 aditado pelo artigo 133.º ao artigo 88.º do CIRC. Na verdade, e como bem refere a decisão ora recorrida, aquele que representava um certo entendimento jurisprudencial quanto à admissibilidade de deduções ao montante global da coleta de IRC, incluindo nesta o valor das tributações autónomas como o sufragado nas decisões do CAAD proferidas no âmbito dos processos n.ºs 769/2014-T, 163/2014-T, 219/2015-T e 370/2015, deixou de ser admissível à luz do citado n.º 21. Daí ser inequívoco o carácter substancialmente retroativo desse preceito, entendido como lei interpretativa. Dado o conteúdo gravoso para os contribuintes da nova solução legal visto que tende a agravar o quantum devido a título de IRC, a pretensão de a mesma se aplicar a anos fiscais anteriores ao do início da sua vigência mostra-se flagrantemente incompatível com a proibição constitucional de impostos retroativos (cfr. o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição)».*

Tenha-se ainda em conta o que refere o Acórdão do CAAD n.º 5/2016-T, relativamente à aplicação desta norma:

*“Da análise desta norma podemos retirar as seguintes conclusões:*

- i) Ela não altera o regime jurídico do SIFIDE nem do RFAI;*
  - ii) Ela não tem por objeto a interpretação autêntica de normas contidas no SIFIDE nem no RFAI;*
  - iii) Mantém-se válida a previsão, contida no SIFIDE, das deduções “ao montante apurado nos termos do Artigo 90.º do Código do IRC”;*
  - iv) Mantém-se válida a previsão, contida no RFAI, das deduções “à coleta de IRC”;*
  - v) Não é alterada a natureza das “taxas de tributação autónoma”;*
  - vi) Não é alterado o procedimento e forma de liquidação;*
  - vii) Passam a estar expressamente vedadas deduções ao montante de tributações autónomas apurado, o que não impede que sejam feitas deduções à coleta de IRC (que inclui o resultado das tributações autónomas) previstas no SIFIDE e no RFAI.*
- (...)*

*Deste modo, a norma contida no n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, à qual foi atribuída natureza interpretativa, não obsta a que sejam deduzidos à coleta de IRC (ou seja, à globalidade da coleta apurada por aplicação do artigo 90.º do CIRC) montantes ao abrigo do SIFIDE e do RFAI. Com efeito, o intérprete e aplicador da lei pode discordar das opções do legislador, o que não pode é alterar as soluções legislativas adotadas. Ora o legislador refere-se no RFAI à dedução “à coleta do IRC” e no SIFIDE refere-se à dedução “ao montante apurado nos termos do Artigo 90.º do Código do IRC”, o que, em ambos os casos, é manifestamente distinto de “dedução à matéria coletável de IRC”. O legislador poderia, quer no RFAI quer no SIFIE, ter adotado esta solução; a verdade é que não o fez, e não cabe ao intérprete corrigir a mão do legislador. Como afirma José de Oliveira Ascensão, «[p]or mais desejável que se apresente uma alteração do sistema normativo, essa alteração pertence às fontes de direito, não ao intérprete. Este capta o sentido da fonte como ele objectivamente se apresenta no momento actual, não lhe antepõe qualquer outro*

*sentido. Razões ponderosas de segurança e de defesa contra o arbítrio alicerçam esta conclusão». Deste modo, para que as deduções previstas no RFAI e no SIFIDE deixem de ser feitas à coleta do IRC (para a qual concorrem também as tributações autónomas) o legislador, caso assim o entenda, deve alterar os regimes jurídicos especiais que as prevêem.”*

Considere-se ainda, por outro lado, conforme refere o Acórdão do Tribunal Constitucional citado *supra*, que a maioria da jurisprudência arbitral tem defendido o entendimento propugnado pela Requerente.

Conforme refere o Acórdão do CAAD n.º 45/2018-T:

*“A este n.º 21 do artigo 88.º do CIRC foi atribuída natureza interpretativa, pelo artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016 e pelo artigo 233.º da Lei n.º 114/2017, respectivamente. No entanto, o Tribunal Constitucional, no citado acórdão n.º 267/2017, já afirmou a inconstitucionalidade daquele artigo 135.º na parte em que, por efeito do carácter meramente interpretativo que atribui à 2.ª parte do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, afasta a possibilidade de dedução ao montante global resultante das tributações autónomas liquidadas num dado ano em sede de IRC de deduções permitidas em anos fiscais anteriores a 2016. Esta decisão do Tribunal Constitucional baseou-se no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, que estabelece que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroactiva, de que o Tribunal Constitucional entendeu resultar que «o legislador não pode criar impostos com tal natureza ou introduzir nos impostos existentes modificações que, com efeitos retroativos, os agravem» e que «está em causa a proibição de estatuir consequências jurídicas novas que constituam ex novo ou agravem situações fiscais já definidas, nomeadamente o quantum devido a título de certo imposto e previamente definido em razão da verificação de todos os factos relevantes à luz do direito aplicável antes da estatuição das consequências jurídicas novas». Por isso, na linha desta jurisprudência, a constitucionalidade da interpretação restritiva do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, de forma a excluir a possibilidade de deduções à colecta de IRC resultante de tributações autónomas, depende de ela já dever ser*

*efectuada à face do regime anterior àquela lei n.º 7-A/2016, pois é constitucionalmente inadmissível a retroactividade desfavorável aos contribuintes de normas fiscais de que resulte obrigação de pagamento de impostos. Deve notar-se, porém, desde logo, que a nova redacção dada pela Lei n.º 114/2017 ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, ao afastar a possibilidade de deduções ao montante global das tributações autónomas «ainda que essas deduções resultem de legislação especial» esclarece, com natureza interpretativa (nesta parte sem problemas de constitucionalidade, por se tratar de retroactividade favorável aos contribuintes), que existia legislação especial de que resultava que fossem feitas deduções ao montante das tributações autónomas, vindo assim, reconhecer, com a autoridade legislativa de uma interpretação autêntica, o que já vinha sendo paciente e reiteradamente explicado pela jurisprudência arbitral maioritária (como se justificava e justifica em face das dificuldades manifestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 127.º das suas alegações, em que confessa que, para si, se trata de «incompreensíveis e ininteligíveis teses»). 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 razione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)». Como fundamento para uma interpretação restritiva poderia, numa primeira análise, aventar-se o facto de que algumas tributações autónomas, designadamente algumas das que têm por base de incidência «despesas» ou «encargos», visam desincentivar certos comportamentos dos contribuintes susceptíveis de afectarem o lucro tributável, e, conseqüentemente, 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 despesas ou encargos, mas sim sobre «lucros», sendo uma forma de tributação de lucro complementar ou alternativa em relação à prevista para a generalidade dos rendimentos. Para além disso, a tributação autónoma prevista no n.º 8 do artigo 88.º não tem subjacente qualquer intenção de desincentivar a realização das operações a que se refere, mas*

*sim impor aos contribuintes especiais deveres probatórios em situações em a tributação mais favorável dos destinatários das despesas pode suscitar dúvidas sobre a realidade e normalidade das operações, pois a tributação autónoma é afastada «se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado». Para além disso, mesmo em relação a algumas tributações autónomas que incidem sobre despesas, não seria compatível com os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade impor tributação com fundamento numa hipotética intenção legislativa de desincentivar a utilização de motociclos para certas actividades para que eles são indispensáveis, como sucede com os espectáculos com motociclos, ou para que têm evidente adequação, correspondendo a sua utilização a manifesta boa gestão empresarial e seria especialmente inconcebível incluir no âmbito dessa intenção desincentivadora o próprio pagamento dos «impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização», a que se refere a parte final do n.º 5 do artigo 88.º, que até deverá ser assegurado coercivamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no caso de o contribuinte se sentir desincentivado a efectuar esse pagamento. Assim, o entendimento de que todas as tributações autónomas visam tributar despesas ou desincentivar ou sancionar comportamentos, que pode resultar de uma primeira análise aligeirada, depara, numa percepção mais incisiva, com uma incontornável falta de correspondência com a realidade, sendo mais coerente, como explicação global, a ideia de que estamos «perante um mecanismo cujo objetivo último é o de contribuir para a “normalização” da tributação em sede de IRC, isto é, para o funcionamento deste imposto na sua forma mais pura e mais próxima das suas raízes de imposto sobre o lucro obtido pelas pessoas coletivas. Nesse sentido, as tributações autónomas não são mais do que mecanismos coadjuvantes do eixo central do IRC, que é o de tributar lucros permitindo a dedução das despesas em que os sujeitos passivos têm que incorrer com vista à realização dos rendimentos tributáveis».*

Refere ainda o Acórdão do CAAD n.º 428/2017-T:

*“(…) o que está em causa é interpretar o alcance do diploma de natureza especial que é o SIFIDE II, 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, 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 uma norma especial de um diploma avulso, como é o SIFIDE II. 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». Para além disso, as referidas regras do SIFIDE II têm em vista incentivar os sujeitos passivos de IRC a efectuarem investimentos no período entre 01-01-2011 e 31-12-2015, 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. Na verdade, a interpretação da lei que aqui se faz, 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. Por isso, se hipoteticamente a Lei n.º 7-A/2016 pretendesse eliminar, total ou parcialmente, os efeitos fiscais favoráveis que o SIFIDE II prometeu aos contribuintes que, com justificada confiança, adoptassem o*

*comportamento aí previsto, seria materialmente inconstitucional, por violação daquele princípio. 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.”*

Referindo também o Acórdão do CAAD n.º 193/2017-T: “

*Note-se, aliás, que nos números seguintes daquele artigo 90.º do Código do IRC o legislador se preocupou em enunciar várias excepções e limites à regras da dedutibilidade do n.º 2. No n.º 4, quando prevê que “apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC”, o que é revelador: compreende-se que assim seja, porque é na colecta de IRC que se pretende deduzi-las, ou, no n.º 7, quando prescreve que das deduções à colecta a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar, de uma forma geral e sem distinguir a colecta resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma, valor negativo. Em nenhuma delas e em nenhuma outra norma se referia a qualquer limitação à dedutibilidade do SIFIDE à parte da colecta de IRC que resulta das tributações autónomas, sendo, portanto, forçoso concluir que não quis fazê-lo. Aponte-se, ainda, que, embora alterado o artigo 90.º com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC, o que aqui se disse não só perdura como, de um ponto de vista interpretativo, sai até reforçado, porquanto o legislador aditou algumas limitações e excepções às deduções à colecta previstas no número 2 e voltou a não se referir à parte da colecta que resulta da aplicação das taxas de tributação autónoma. Por isso, o artigo 90.º do Código do IRC aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes*

*para a sua liquidação. A autonomia das tributações autónomas restringe-se às taxas aplicáveis e à respetiva matéria tributável, mas o apuramento do seu montante é efectuado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC. As diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e a colecta resultante do lucro tributável, assentam na determinação da matéria tributável e nas taxas, previstas nos Capítulos III e IV do CIRC, mas não nas formas de liquidação, que se preveem no Capítulo V do mesmo Código e são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante colecta de IRC. Por isso, encontrando-se o artigo 90.º inserido neste Capítulo V, não se vê suporte legal para efetuar uma distinção entre a colecta proveniente das tributações autónomas e a restante colecta de IRC, pelo facto de serem distintas as taxas e as formas da determinação da matéria tributável. E, como se disse, não há suporte legal para afirmar que, na eventualidade de terem de ser efetuados numa declaração vários cálculos para determinar o IRC, seja efetuada mais que uma autoliquidação. Por isso, a expressão “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”, que consta da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, abrange no seu teor literal, a liquidação das tributações autónomas, cuja matéria coletável tem de ser indicada nas referidas declarações, como resulta, inclusivamente, da própria declaração Modelo 22. A colecta obtém-se aplicando a taxa à respetiva matéria coletável, pelo que, no caso do IRC, havendo várias taxas aplicáveis a diversas matérias coletáveis, a colecta de IRC global será constituída pela soma de todos os resultados dessas aplicações. Acresce que, independentemente dos cálculos a efectuar, é unitária a autoliquidação que o sujeito passivo ou a AT 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 coletáveis relativas a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente. Para além disso, não pode ver-se, na eventual natureza de normas antiabuso que assumem algumas tributações autónomas, uma explicação para o seu afastamento da respetiva colecta, pois não há qualquer suporte legal para afastar a dedutibilidade à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de*

*natureza indiscutivelmente antiabuso. A finalidade das tributações autónomas é dual. Visam tributar o rendimento real, corrigindo-se por isso o rendimento tributável para o aproximar daquele rendimento e, ao mesmo tempo, procuram penalizar os sujeitos passivos que através da realização de certas despesas acabam por reduzir o rendimento tributável.”*

Veja-se, ainda, o Acórdão do CAAD n.º 784/2015-T:

*“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, por mera interpretação declarativa, conclui-se 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 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. Por outro lado, o facto de a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE II ser limitada à colecta do artigo 90.º 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 regra especial, devem ser interpretadas nos seus precisos termos, como é jurisprudência pacífica. 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)». 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. Mas, o desincentivo desses comportamentos é justificado apenas pelas preocupações de protecção da receita fiscal e 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 dos benefícios fiscais do SIFIDE II, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspectiva legislativa, de enorme importância, como se infere da fundamentação no Relatório do Orçamento do Estado para 2011:*

#### *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 indicados 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”.*

É, portanto, manifesto, não só através da aplicação das normas constantes dos diplomas legais relativos aos benefícios fiscais em causa, como através da análise do entendimento maioritário da jurisprudência arbitral, que a presente autoliquidação de IRC é ilegal, uma

vez que não admitiu a dedução dos benefícios fiscais à colecta das tributações autónomas da Requerente, tendo por isso que ser anulada.

## B) DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Conforme dispõe o artigo 43º, nº 1 da Lei Geral Tributária *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

Nos termos do artigo 24º, nº 5 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT): *“É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*

Para que a Autoridade Tributária seja condenada no pagamento de juros, é necessário, antes de mais, averiguar se existiu erro dos serviços, que permita responsabilizar a mesma pelo pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, que a declaração de autoliquidação foi formulada pela própria Requerente, através da internet, e não directamente pela Autoridade Tributária, ora Requerida.

No entanto, a declaração efectuada electronicamente é feita através o formulário da Declaração Modelo 22 de IRC do exercício de 2015 – aprovado pelo Despacho n.º 1823/2016, de 20 de Janeiro de 2016.

Formulário esse que é enviado por transmissão electrónica de dados através dos serviços informáticos do *site* das Finanças, que terá sido criado e será gerido pela Autoridade Tributária, e em relação ao qual esta é responsável.

Sendo certo que as declarações disponibilizadas pelo *site* da Autoridade Tributária não permitem que seja efectuada qualquer alteração ao formulário.

Considere-se ainda que a Requerente efectuou, tempestivamente, a respectiva reclamação graciosa, sem que a Autoridade Tributária apresentasse qualquer resposta, podendo ter corrigido, entretanto, o erro em causa, o que não o fez.

Tendo a Autoridade Tributária persistido nos mesmos errados fundamentos, terá de se entender pela existência de grave negligência, o que configura um “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação do artigo 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), podemos entender que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre o valor de € 26.697,49, que serão contados desde 05-09-2018, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

#### **V – Decisão**

Julga-se procedente o pedido de declaração da ilegalidade da autoliquidação de IRC da sociedade A..., S.A, relativa ao exercício de 2015, no montante de € 26.697,49, determinando-se a restituição desse montante acrescido de juros indemnizatórios desde 05-09-2018, até ao integral reembolso dessa quantia.

Fixa-se ao processo o valor de € 26.697,49. (valor indicado e não contestado) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 1.530,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas pela entidade requerida.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2019

O Árbitro

Luís Menezes Leitão