

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 402/2018-T

Tema: IRC – Tributações Autónomas, SIFIDE II, RFAI.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 24 de Agosto de 2018 a contribuinte A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ... requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 30 de Agosto de 2018.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 10 de Dezembro de 2018.
5. Por despacho de 11.12.2018, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
6. Em 21 de Dezembro de 2018 a Requerente apresentou alegações.

7. A Requerida apresentou as suas alegações em 18 de Janeiro de 2019.
8. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral anule a decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada, bem como que declare parcialmente anulado o ato de liquidação de IRC n.º 2016..., emitida em 1 de julho de 2016, decorrente da submissão da Declaração de Rendimentos (Modelo 22) de IRC com a identificação n.º..., determinando-se, por via disso, o reembolso da importância de €32.374,60 (trinta e dois mil, trezentos e setenta e quatro euros e sessenta cêntimos), a título de imposto pago indevidamente no período de tributação de 2015, designadamente o reembolso à requerente da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

II.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Os créditos fiscais apurados a título de SIFIDE e de RFAI são dedutíveis à coleta de tributação autónomas, porque são parte integrante da coleta de IRC e são sujeitos às regras gerais de liquidação do IRC, previstas no artigo 90.º do Código do IRC
2. A tributação autónoma deverá ser considerada “IRC”, tal como resulta, aliás, não só da redação do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC (na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro) e do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código, mas também da numerosa jurisprudência dos Tribunais Arbitrais.
3. A alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, referindo-se à forma de liquidação do IRC pelo sujeito passivo, através das declarações a que se referem os artigos 120.º e 121.º do Código do IRC, e aplicando-se a todas as situações previstas no Código, aplica-se, de igual modo, à liquidação do montante das tributação autónomas apuradas pelo sujeito passivo.
4. A dedutibilidade de benefícios fiscais ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC não exigirá a existência de lucro tributável, pois o que aquele, de facto, exige é que haja coleta de IRC, que pode existir mesmo sem lucro tributável, designadamente por força das tributação autónomas.
5. A norma introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2016 (*n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, introduzido pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março*) configura

uma norma inovadora, de carácter retroativo e, conseqüentemente, desprovida de carácter interpretativo, porquanto, de facto, esta nova lei tem uma natureza inovatória das regras a considerar para efeitos das deduções à coleta de tributação autónoma, não se tendo limitado a explicitar o que já decorria da ordem jurídica e de forma clara por aplicação das regras de interpretação e aplicação da lei.

6. O preceito que determina a produção de efeitos da nova redação do artigo 88.º do Código do IRC a todas as situações – presentes e passadas –, na medida em que implica a não dedutibilidade dos benefícios fiscais à coleta das tributações autónomas, a factos tributários já plenamente consolidados na ordem jurídica, constitui uma inequívoca aplicação retroativa da lei tributária, inadmissível em face do parâmetro constitucional consagrado.
7. Por tal razão, encontra-se inquinada de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, o artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016 que atribui carácter interpretativo ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, que determinou 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”*.
8. Confirmando-se o erro imputável aos Serviços, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º da LGT, a contribuinte requereu o pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor.

II.B Na sua **Resposta** a AT, invocou, o seguinte:

1. As tributações autónomas têm um carácter autónomo, decorrente da especial configuração dada aos aspetos material e temporal dos factos geradores, impondo-se, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.
2. A integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste

- imposto, que se corporizou, 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 obedecerem a regras diferentes.
3. 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 e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC
 4. São 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 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. Nas deduções à coleta a título de benefícios fiscais, o montante ao qual são efetuadas só pode respeitar ao imposto liquidado com base na matéria coletável, determinada com base nas regras do capítulo III e das taxas previstas no art.º 87.º do CIRC
 6. Isso, sob pena de uma incongruência resultante da subversão da necessária interligação que, no plano material, deve existir entre os objetivos prosseguidos pelos benefícios e a própria grandeza representada pelo lucro.
 7. É impossível proceder a qualquer dedução dos créditos resultantes do SIFIDE à coleta produzida pelas tributações autónomas, sob pena de se subverter todo a teleologia que esteve presente na sua génese.
 8. A liquidação em causa não provém de qualquer erro dos serviços mas decorre diretamente da aplicação da lei.
 9. O Orçamento de Estado para 2016 aditou o número 21 ao artigo 88.º do CIRC, atribuindo ao mesmo carácter interpretativo.
 10. Face ao exposto, sempre se diga que se dúvidas houvesse, as mesmas ficariam dissipadas com aquele normativo.
 11. O próprio efeito interpretativo conferido por aquela Lei seria, per si, desnecessário, porquanto, conforme se demonstrou, nenhuma outra interpretação seria passível de

ser efetuada tendo em consideração a teleologia e hermenêutica jurídica das normas em apreço.

12. Ainda que o art.º 10.º do EBF admita interpretação extensiva e proíba a analogia na interpretação das normas sobre benefícios fiscais, não proíbe o recurso à interpretação restritiva e, por isso mesmo, em situações objetivamente fundamentadas não está afastada a sua utilização.

III. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar ou vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

IV. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se a autoliquidação de IRC (incluindo as tributações autónomas) relativa ao exercício de 2015 padece do vício material de violação de lei, objeto de impugnação porquanto, segundo entende, não deve ser vedada a dedução do SIFIDE e do RFAI à parte da coleta correspondente às tributações autónomas.

V. – MATÉRIA DE FACTO

V.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. Em 30 de Maio de 2016 a ora requerente procedeu à apresentação da declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2015, tendo nesse momento procedido à autoliquidação de tributações autónomas desse mesmo ano de 2013, no montante de € 32.374,60.
2. Em face da declaração a Requerente declarou um prejuízo fiscal de €1.123.195,17.
3. A requerente possuía um saldo de benefícios fiscais passíveis de dedução, no período de tributação de 2015, no valor total de Euro 871.028,08 (oitocentos e setenta e um mil, vinte e oito euros e oito cêntimos), conforme se detalha na seguinte tabela:

Detalhe Anexo D				
	Saldo que transita para 2015	Dotação do período 2015	Dedução do período 2015	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
SIFIDE 2014	471.006,24	0,00	0,00	471.006,24
SIFIDE 2015	0,00	399.691,34	0,00	399.691,34
RFAI 2014	330,50	0,00	0,00	330,50
Total	471.336,74	399.691,34	0,00	871.028,08

Valores em euros

4. No período de tributação de 2015, a Requerente não deduziu qualquer montante relativo a benefícios fiscais no campo 355 da Declaração de Rendimentos Modelo 22.
5. Em 30 de Janeiro de 2018 a requerente apresentou uma reclamação graciosa contra a referida autoliquidação respeitante ao exercício de 2015.
6. A requerida não proferiu qualquer decisão sobre a reclamação graciosa apresentada.

7. A requerente apresentou o seu pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD no dia 24.08.2018.

V.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

V.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 7 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 6 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes.

VI. O Direito

VI.1. A natureza das tributações autónomas

As taxas de tributação autónoma incidem sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos de IRC, que pela sua natureza podem apresentar uma conexão mais ambígua na realização dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora. Cada vez mais se procura, pelo mecanismo da tributação autónoma, dissuadir alguns excessos na ocorrência deste tipo de encargos.

Ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições do Código de IRC não se tributa rendimento mas sim despesas ou gastos.

Com as tributações autónomas pretende-se de algum modo penalizar os sujeitos passivos pela realização de alguns tipos de encargos ou despesas, em determinadas

condições, ainda que tais sujeitos passivos tenham obtido prejuízo fiscal e, portanto, nesse exercício não pagassem IRC.

A incidência de tributação autónoma não se circunscreve às sociedades e demais sujeitos passivos de IRC, com finalidade lucrativa, sendo também tal tributação extensiva às associações, fundações, IPSS e outras entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda a todas as entidades que tenham rendimentos isentos ou não sujeitos a IRC.

Relativamente às tributações autónomas, adiante-se que estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90º do CIRC.

Desenvolvendo melhor a questão da natureza das tributações autónomas e o seu grau de conexão com o IRC, há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que *«as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»* Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista.

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

Saldanha Sanches (Cfr. Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC

(redação de 2005, correspondente, no essencial, ao artigo 88º, n.º3, e n.º7, na redação de 2015), escreveu o seguinte: «*Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valoração negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40 000 (artigo 81.º, n.º 4). Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objeto de tributação.*» (sublinhado da nossa autoria).

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso (tributações autónomas) tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos

obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (Cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (Cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o

rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no CIRC.

Com efeito, na sua génese estava a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, constituindo as tributações autónomas uma forma alternativa e mais eficaz de correção dos custos sempre que se trate de áreas mais propícias à evasão fiscal (ajudas de custo, despesas de representação, despesas com viaturas, etc.).

Assim, não seria razoável (antes até contrário ao motivo que levou o legislador a tributar autonomamente aquelas despesas) que, através da sua dedução ao lucro tributável a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das tributações autónomas.

A jurisprudência arbitral tem decidido no sentido de que as tributações autónomas pertencem, por regra, sistematicamente, ao IRC, e não ao IVA, ao IRS, ou a um qualquer outro imposto do sistema fiscal português. É o caso, entre outros, dos processos arbitrais proferidos no âmbito do CAAD, n.ºs 166/2014-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 6/2014-T e 36/2014-T, 697/2014-T

Também os Tribunais superiores têm entendido que *“as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC”*(...) *“Pese embora tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem a ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu, pelas razões atrás apontadas fazê-lo de forma autónoma.”* (Acórdão do STA de 21/03/2012, proc. 830/11 e, no mesmo sentido, Ac. do STA de 06/07/2011, proc. n.º0281/11, Ac. do STA de 17.04.2013, proc. n.º 166/13, Ac. do STA de 21.01.2015, proc. n.º 04710/14 e Ac. do TCAS de 16.10.2014, proc. n.º 06754/13).

O Tribunal Constitucional no Ac. n.º 617/2012 de 31/01/2013 defendeu que na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo, pois *“esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação*

(embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.”

E no acórdão n.º 310/12, de 20 de junho, ponderou o Tribunal Constitucional que “ (...) *contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.”*

Mais recentemente o Tribunal Constitucional no acórdão n.º197/2016, proc. n.º 465/2015 concluiu o seguinte:

“A tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre as despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, e, por conseguinte, ela não tem a consequência que a recorrente lhe atribui de ampliar a taxa sobre a tributação global relativa aos rendimentos da empresa. Com efeito, a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC.”

A generalidade da Doutrina não se afasta do entendimento dos tribunais superiores. Assim e tal como ensina o Prof. RUI MORAIS, “*está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas com constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento.”* (RUI DUARTE MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, pp. 202-203). E também CASALTA NABAIS considera que se “*trata de uma tributação sobre a despesa e não*

sobre o rendimento” (CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 6.^a Ed., p. 614). Na mesma linha a Professora Ana Paula Dourado assevera que “é consensual que a tributação autónoma atinge a despesa do sujeito passivo-contribuinte e não o seu rendimento.”Direito Fiscal, 2015, Almedina, pág. 237

Não se afigura, deste modo, questionável, que o mecanismo de tributação autónoma do conjunto das realidades previstas no artigo 88.º do CIRC vise, primordialmente, acautelar os equilíbrios gerais do próprio sistema fiscal, os equilíbrios específicos do IRC e a receita do próprio imposto. Isto é, vise impedir que através da relevação significativa de encargos como os previstos no artigo 88.º, se não introduzam entorses afetadoras do sistema e a expectativa sobre o que deverá ser a receita “normal” do imposto. No caso, como é igualmente consabido, do que se trata é de desincentivar a realização / relevação dessas despesas, desde logo porque, pela sua natureza e fins, elas podem ser mais facilmente objeto de desvio para consumos que, na essência, são privados ou correspondem a encargos que não deixam de ter, também, como finalidade específica e última, o evitamento do imposto. Estas são realidades que, tal como já se deixou anteriormente assinalado, apresentam alguma medida de censurabilidade já que, não violando diretamente a lei, geram desequilíbrios sensíveis e importantes sobre a ideia geral de justiça, sobre o dever fundamental de contribuir na proporção dos seus haveres, da igualdade, do sacrifício, da proporcionalidade da medida do imposto em face das manifestações possíveis de riqueza, da tributação do rendimento real e da justiça.

Funcionando de um modo diferente do que constitui o escopo essencial do IRC – que tributa os rendimentos – as tributações autónomas, reafirma-se, tributam certas despesas ou encargos específicos – e constituem uma realidade instrumental, acessória desse imposto, na justa medida em que é em função dele que foram instituídas e são, por isso, passíveis de lhes ser reconhecida uma instrumentalidade ou acessoriedade de fins, radicada na salvaguarda dos fins do próprio imposto onde se manifestam.

Tem-se assim como certo que as tributações autónomas não constituem IRC em sentido estrito mas encontram-se a este (IRC) imbricadas.

Revelações da ligação de funcionalidade entre o IRC e as tributações autónomas, e no quadro da intenção do legislador no seu todo, sobressaem, por exemplo da disciplina do artigo 12º do CIRC a propósito das entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal, ao

não as tributar em IRC, “*salvo quanto às tributações autónomas*”, relação essa que igualmente se manifesta face ao n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, no sentido em que as taxas de tributação autónoma têm em consideração o facto do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal.

Analisada ainda sob outro prisma, haverá que considerar as tributações autónomas no contexto de normas anti-abuso específicas e a sua similitude com o regime previsto na al. r), n.º 1 do artigo 23.ºA do CIRC, (“*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: a) (...);r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado...*”). Visando as tributações autónomas reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide e ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza, potencia, não poderá ela mesma, através da sua dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício, constituir fator de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.

A análise da evolução da figura das tributações autónomas permite-nos também melhor interpretar e apurar a sua natureza.

Na redação inicial do Código do IRC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, não se fazia nenhuma referência expressa ou implícita a tributações autónomas, no âmbito do IRC. Só com a Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1990, foi feita uma primeira referência a tributações autónomas no âmbito do IRC, através da autorização legislativa que consta do n.º 3 do seu artigo 15.º, em que se preceitua o seguinte:

3 - Fica o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas

efectuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código.

A origem no ordenamento jurídico fiscal português das tributações autónomas remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, onde concretamente no seu artigo 4.º, com relação a despesas confidenciais ou não documentadas se estabelecia uma tributação autónoma à taxa de 10% e, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, uma taxa de 6,4%. Concretizando esta autorização legislativa, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 192/90, em que incluiu, à margem dos códigos do IRS e do IRC, uma norma sobre tributações autónomas em que se estabelece o seguinte:

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho

Artigo 4.º

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

Esta norma e de uma forma geral, o regime das tributações autónomas, veio a ser objeto de diversas alterações (v. g. a Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro; a Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro; a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) nomeadamente através de sucessivas modificações, quer das taxas, quer da sistematização e redação às mesmas conferida, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos, ou seja, quer no CIRC, quer no CIRS.

Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o Decreto que consagrou as “tributações autónomas” foi revogado, aditando-se ao CIRC o artigo 69º-A – correspondente à data dos factos subjacentes (2015) ao artigo 88º, onde para além da manutenção da incidência destas às despesas não documentadas, às despesas de

representação e às despesas com viaturas, se estendeu a mesma a outras situações da natureza diversa.

Podemos, assim, retirar duas ilações de princípio:

- (i) A primeira é a de que as tributações autónomas incidem quer sobre encargos dedutíveis, quer sobre encargos não dedutíveis em sede de IRC;
- (ii) A segunda é a de que as tributações autónomas visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC, mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos.

Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Podendo ter-se como assente, e para o que relevará no sentido da decisão a proferir no âmbito dos presentes autos, os seguintes pressupostos:

- (i) as tributações autónomas de IRC ancoradas nos diversos números e alíneas do artigo 88º do CIRC traduzem situações diversas, às mesmas cabendo também taxas de tributação diferentes;
- (ii) as tributações autónomas de IRC incidentes sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC devem ser entendidas como pagamentos independentes da existência ou não de matéria coletável;
- (iii) interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionado podendo entender-se como uma exceção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas coletivas de acordo com o lucro real e efetivo apurado (artigo 3º do CIRC),
- (iv) nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinadas despesas que estão sujeitas a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesas consideradas, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário);

(v) o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não o transforma num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa;

(vi) a tributação autónoma não é equivalente à não dedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

a) A tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;

b) Pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;

c) Trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;

d) Considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exata da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Em conclusão, as tributações autónomas, que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC, integram o regime e são devidas a título deste imposto, não constituindo as despesas

com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.

Este entendimento foi legal e recentemente clarificado pelo artigo 3º da Lei nº 2/2014, de 16 de Janeiro, que aditou o artigo 23º A) ao CIRC (ao mesmo tempo que o seu artigo 13º revogou o artigo 45º) com a seguinte redação:

Artigo 23º A)- Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

“1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- a) o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.*

Não subsistindo dúvidas quanto ao carácter interpretativo do preceito transcrito, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica, na prática, tal norma, vem expressar o que o legislador sempre entendeu e continua a entender, ou seja que os encargos decorrentes com o custo associado às tributações autónomas, não relevam para efeitos de apuramento do lucro tributável.

No art.º 45.º no n.º 1, al. a), que antecedeu o art.23ºA, n.º1, al. a), não estava feita uma menção expressa às tributações autónomas. Precisamente por as tributações autónomas não serem IRC é que o legislador sentiu necessidade de expressamente referir, acrescentando-as entre vírgulas, que também elas não se consideram dedutíveis para efeitos fiscais.

A Lei n.º 7-A/2016 de 30.03 trouxe uma nova redação ao art. 88º, n.º21 do CIRC:

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.

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 como ficou demonstrado pelo raciocínio supra exposto.

A Lei n.º114/2017 de 29 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2018) voltou a reforçar a inexistência de deduções às tributações autónomas alterando o n.º21 do artigo 88º:

“A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.”

A alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2018 foi no sentido de que não são efetuadas quaisquer deduções ao montante devido das tributações autónomas ainda que estas provenham de legislação especial como o SIFIDE e do RFAI. 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 quis elucidar o que de resto já resultava da lei.

Com efeito, a solução encontrada por este tribunal encontra base legal clara sem necessitar sequer de fazer aplicação da norma do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, em nenhuma das versões, como ficou demonstrado da argumentação supra exposta.

Assim sendo, por tudo quanto vai exposto, improcede o argumento invocado pela Requerente, no sentido da ilegalidade da liquidação, por ausência de base legal para a sua efetivação, com base no art. 103.º, n.º 3, da Constituição, preceito este que estabelece que *«ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei»*.

VI.2. Quanto à não dedutibilidade do SIFIDE II e do RFAI

O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial (SIFIDE) foi inicialmente aprovado pela Lei n.º 40/2005 de 03.08.

O caso em apreço é relativo ao exercício de 2015, devendo por isso ser considerada a legislação à data em vigor (Código Fiscal do Investimento – CFI - Decreto Lei n.º162/2014 de 31.10).

O SIFIDE II permite que 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 deduzam à coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 90º do Código do IRC, e até à sua

ocorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado, numa dupla percentagem: a) taxa de base – 32,5% das despesas realizadas naquele período; e b) taxa incremental - 50% das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de €1.500.000.

Trata-se, no essencial, na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, o montante de crédito fiscal verificado. As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo exercício imediato.

Tendo em conta os respetivos pressupostos, o SIFIDE II é um benefício fiscal automático (artigo 5.º n.º 1 do EBF), por não carecer de reconhecimento prévio. Este benefício fiscal tem uma natureza mista, pois incorpora não só requisitos objetivos relativos ao tipo e natureza das despesas elegíveis (artigo 37.º e 38.º do CFI), mas também requisitos subjetivos que atendem às condições e natureza dos beneficiários (artigos 39.º a 40 do CFI).

Para poderem beneficiar deste incentivo fiscal, os sujeitos passivos devem cumprir as condições e obrigações previstas nos artigos 39.º a 41.º, entre outras, a não tributação por métodos indiretos, a inexistência de dívidas ao Estado e o processo de documentação fiscal. Este deve conter a declaração comprovativa de que as atividades exercidas correspondem efetivamente a ações de investigação ou desenvolvimento, os respetivos montantes envolvidos, o cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes. A declaração comprovativa é emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro do Governo responsável pela área da economia, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC. Nesta documentação deve constar também um documento que evidencie o cálculo do benefício.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) é um benefício fiscal, previsto nos arts. 22º e seguintes do CFI, que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis).

O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade inserida nos códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3

(CAE-Rev.3) indicados no art. 2º da Portaria n.º282/2014 de 30.12, por remissão do art. 2º, n.º2 e 22º, n.º1 do CFI.

Nos termos do art. 22, n.º4 do CFI, podem beneficiar destes incentivos fiscais os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- Disponham de contabilidade organizada regularmente organizada;
- O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- Mantenham na empresa os bens objeto de investimento:
 - Durante um período mínimo de três anos, no caso de PME;
 - Durante cinco anos nos restantes casos;
 - Quando inferior, durante o respetivo período de mínimo vida útil;
 - Até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização;
- Não sejam devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o pagamento desses débitos devidamente assegurado;
- Não sejam consideradas empresas em dificuldades nos termos da comunicação da Comissão;
- Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

Aos sujeitos passivos de IRC o legislador concedeu no art. 23º, n.º1, al. a) do CFI, entre outros, o seguinte benefícios fiscal:

-Dedução à coleta de IRC das seguintes importâncias das aplicações relevantes: No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, 25% das aplicações relevantes, para o investimento realizado até ao montante de 5.000.000€, e de 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte excedente.

Será que os valores reconhecidos em sede de SIFIDE II e RFAI são deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas?

Quanto ao SIFIDE II, nos termos do art. 38º, n.º3 do CFI:

3 - A dedução é feita, nos termos do Artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.

Quanto ao RFAI, o art. 23º, n.º1, al. a) estatui o seguinte:

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:

(...)”

Posto isto, tanto no SIFIDE II como no RFAI o benefício fiscal concretiza-se através de “*dedução à colecta de IRC*”. Em ambos os casos as expressões utilizadas pelo legislador não têm alcance substancialmente diferente.

Pois bem, 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 [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC].

Deste modo, o crédito em que se traduz o SIFIDE II e o RFAI é deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria coletável e não à coleta resultante das tributações autónomas. Tal como foi referido atrás, a liquidação das tributações autónomas é feita ao abrigo do art. 88º do CIRC, sendo apurada de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90º do CIRC.

Não estamos por isso e também, perante qualquer interpretação restritiva.

Ainda que os benefícios fiscais possam ser interpretadas extensivamente (art. 10º do EBF), por regra estão sujeitas a uma interpretação estrita ou mínima, que não tem de ser restritiva.

É hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (art. 9º, do C.C., art.11º, da L.G.T.)¹.

Face ao exposto, no que diz respeito às normas hermenêuticas devemos recorrer ao previsto no C.C.. O art. 9º, n.º1 do C.C. estatui o seguinte:

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico,

¹ Cfr. Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, Reis dos Livros, 1997, pág. 384, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5º Ed., Almedina, 2009, pág. 215 e ss., Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 3ª Ed., Almedina, 2009, pág. 199 e ss., Américo Fernando Brás Carlos, Impostos-Teoria Geral, 2º Edº, Almedina,

as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não *poder “ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “ que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso ”*² Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, *“a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”*³

Aplicando o exposto ao caso em análise, importa considerar o elemento literal. A letra da lei prevê expressamente formas diferentes de apuramento das tributações autónomas da coleta de IRC, não permitindo assim a dedutibilidade do SIFIDE II e RFAI à coleta das tributações autónomas.

Mais, a unidade do sistema jurídico é também um elemento interpretativo nos termos do art. 9º, n.º1 do CC. Citando o Prof. Batista Machado *“Dos três factores interpretativos a que se refere o n.º1 do art. 9º este é sem dúvida o mais importante”*⁴. Esta unidade é afetada se através da interpretação chegarmos a resultados contraditórios.

Nos termos do art. 9º, n.º3 do CC o intérprete deve presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada.

Uma interpretação diferente da aqui adotada é contraditória pelas razões constantes na decisão proferida no processo n.º 542/2017 do CAAD em 02.07.2018, à qual aderimos na totalidade e aqui reproduzimos parcialmente:

“As normas que criam BFs, vimos, admitem interpretação extensiva. Porém apenas na medida em que através de uma tal interpretação se esteja a contribuir para a prossecução da finalidade de interesse público que justificou em concreto o BF em causa. É essa a razão de ser da respectiva possibilidade de interpretação extensiva. A interpretação nesta sede deve necessariamente ter sobremaneira em conta o elemento

2008, pág. 215, Diogo Leite Campos, Direito Tributário, 2º Edº, Almedina, 2000, pág. 87 e ss. e Jonas Machado, Paulo Costa, Curso de Direito Tributário, 2º ed., Coimbra Editora, 2012, pág. 163 e ss.

² In Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Baptista Machado, Almedina, 2ª reimpressão, Almedina, 9º Reimpressão, 1996, pp. 189 ss.

³ In O Direito, Introdução e Teoria Geral, 9º Ed., Almedina, Lisboa, 1995, p. 382

⁴ In Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1996, Pág. 191

teleológico, como bem se compreende, pela especialidade das normas em questão. A correcta interpretação e aplicação exigem, neste contexto específico, a ponderação da política económica que a norma traduz e que há-de, sempre e necessariamente, ser prosseguida por esta via.

No caso, uma política pública de estímulo à investigação e desenvolvimento empresarial e ao investimento produtivo. Visou o legislador incentivar os SPs a adoptarem comportamentos que contribuam para estes fins. E é assim que, através destes BFs, se concedem créditos de imposto que são calculados tendo por referência despesas em que o SP incorra e que se consideram elegíveis para os fins do investimento em causa, em investigação e desenvolvimento no caso do SIFIDE, e por referência às aplicações consideradas relevantes e despesas consideradas elegíveis nos investimentos em sede de RFAI e CFEI. E não deixaremos de notar, por revelador em nosso entender, como, nos regimes destes últimos dois BFs inclusivamente o legislador, ao enumerar as despesas elegíveis para os fins do próprio BF, expressamente excepcionou, daquelas, despesas que nos fariam reportar para as susceptíveis de sujeição a taxas de tributação autónoma - tais como despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e outras Ou seja, o mesmo legislador, nem sequer permite, afastando-as, que essas despesas (as que ali indicou) se contabilizem para efeitos do montante de investimento a considerar relevante e a partir do qual se calculará o valor do BF a atribuir. Pergunte-se: iria depois o mesmo legislador, que se presume razoável, beneficiar o mesmo SP permitindo que este recorra, por ex., às despesas ali em causa e por esta via - utilização do crédito de imposto decorrente do BF - vá ficar isento das TAs devidas? Não. É o nosso entendimento.

Ainda quanto à política económica e fins extrafiscais prosseguidos através dos BFs em causa nos autos, pode ler-se no Preâmbulo do CFI, entre o mais: “(...) na sequência da reforma do IRC e com o objectivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego, e contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas (...); relativamente ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, é também aumentado o limite de crédito de imposto em sede de IRC, (...) incentivando o empreendedorismo, a inovação e favorecendo a criação de empresas com estruturas de capital saudáveis.”

Em contraposição com os objectivos específicos com que o legislador criou os BFs, visando incentivar determinados comportamentos do SP com os objectivos que acabamos de ver, foram criadas pelo mesmo legislador tributações autónomas sobre despesas em que o SP pode incorrer, comportamento este que legislador pretende desincentivar pelas razões que também vimos supra.

Os sentidos das respectivas normas - desagravamento via BFs / agravamento via TAs - são pois antagónicos. Pelas primeiras o legislador visa incentivar comportamentos do SP, pelas segundas visa desincentivar comportamentos do SP. Pelas razões subjacentes que já ficaram expostas. E sendo que a lógica que atravessa todas as situações de sujeição a TAs é a de o legislador querer tributar mais gravosamente a realização dessas despesas pelo SP sempre que o mesmo esteja isento ou apresente prejuízos.

Não vemos pois como um legislador, que se deverá presumir ser um legislador razoável e ter consagrado soluções coerentes no Sistema, poderia ter querido beneficiar contribuintes através da afectação de créditos de BFs - destinados a estimular determinados comportamentos por ele (legislador) queridos (com base em fins de tal forma superiores que assim o justificam) - ao desagravamento (e mesmo isenção) de uma tributação por si (legislador) criada com vista a desincentivar o SP de incorrer em determinadas despesas, penalizando-o por nelas incorrer pelas razões subjacentes que vimos.

Por outro lado, não vemos também como o mesmo legislador pudesse ter em vista a dedução de créditos de BFs a montantes de TAs se se pensar que ao legislar quanto aos BFs foi necessário, por imperativo constitucional, estimar a respectiva despesa fiscal causada, como vimos. Não parece de admitir, ainda para mais numa matéria tão delicada como é a da despesa pública, que ao legislador razoável lhe parecesse fazível uma tal quantificação quanto a montantes de TAs, tendo em consideração o tipo de despesas aí em causa.”

A incoerência do sistema tributário, na perspetiva interna de cada tributo e na articulação entre diferentes tributos, mina o princípio da igualdade (art. 13º da CRP) entre os contribuintes⁵.

Em conclusão, na esteira das decisões proferidas anteriormente no CAAD (proc. n.º 722/2015, proc. n.º 727/2015, proc. n.º 785/2015, proc. n.º 629/2016, proc. n.º 473/2017, proc. n.º 511/2017, proc. n.º 525/2017, proc. n.º 542/2017, proc. n.º 630/2017, proc. n.º 641/2017, proc. n.º 9/2018, proc. n.º 13/2018, proc. n.º 41/2018, proc. n.º 110/2018) decido pela não dedução dos montantes relativos ao SIFIDE II e ao RFAI ao montante das tributações autónomas por ser contrária ao disposto nos arts. 88º do CIRC.

VI.3 Juros indemnizatórios

A apreciação da condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios fica prejudicada pela solução atrás alcançada. Mantendo-se o ato tributário sindicado, em consequência, o pedido de juros indemnizatórios deverá também ser julgado improcedente.

VII. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa, bem como, o ato de liquidação de IRC n.º 2016..., relativo ao exercício de 2015;
- b) Manter integralmente o ato tributário objeto deste processo;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo, nos termos infra.

Fixa-se o valor do processo em €32.374,60 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força da alínea *a*) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

⁵ Cfr. Sérgio Vasques, *Manuel de Direito Fiscal*, Almedina, 2014, pág. 303

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Fevereiro de 2019

O Árbitro

André Festas da Silva
