



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Joel Gustavo Silva Ribeiro

A dedução dos benefícios fiscais aos encargos das tributações autónomas

A dedução dos benefícios fiscais aos encargos das tributações autónomas

Joel Gustavo Silva Ribeiro

ISCAC | 2019

Coimbra, outubro de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Joel Gustavo Silva Ribeiro

A dedução de benefícios fiscais aos encargos das tributações autónomas

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação do Professor Daniel Taborda.

Coimbra, outubro de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de exprimir o meu agradecimento ao meu orientador Professor Daniel Taborda pelo apoio e colaboração no processo de escrita deste trabalho.

Aos meus colegas na PCMC, SROC, pelo auxílio e pela partilha de conhecimentos em particular aos meus seniores Marinho Pereira, Ana Isabel e Bruno Monteiro, bem como aos meus pares Rui Cortesão e Jessica Miranda.

Por todo o apoio e por estar sempre presente não posso deixar de estender o meu agradecimento à minha namorada Andreia Felizardo.

Por fim, agradecer à minha família por me possibilitarem o futuro que hoje trilho.

RESUMO

As tributações autónomas pelo seu regime distinto têm sido alvo de várias controvérsias. Nos últimos anos colocou-se a possibilidade da utilização de benefícios fiscais ao investimento aos encargos gerados com as tributações autónomas. Esta dissertação visa estudar esta possibilidade e apurar se existem fundamentos para a sua realização. Para tal utilizámos os acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa para analisar as decisões e as argumentações utilizadas. Os resultados demonstraram que existia um vazio legal sobre esta possibilidade pelo que legalmente nada se opunha à dedução. Contudo no que concerne ao estudo da possibilidade, na perspetiva teórica e dentro do espírito da lei e sistema fiscal, cremos que não foi suficientemente desenvolvido nos acórdãos analisados, pelo que na conclusão sugerimos alguns tópicos a serem abordados em investigações futuras.

Palavras-chave: Tributações autónomas; Benefícios fiscais; Investimento; Sistema Fiscal

ABSTRACT

Autonomous taxation, due to its distinct regime, has been the subject of several controversies. In recent years the possibility of using investment tax benefits to the autonomous tax burden has been raised. This dissertation aims to study this possibility and determine if there are basis for its enactment. For this purpose, we utilise the judgments of the Centro de Arbitragem Administrativa to analyse the decisions and arguments used. The results shown that there was an absence of law in regard of this possibility so that, legally, there was no opposition to the deduction. However, regarding the study of this possibility from a theoretical perspective, and in the spirit of the law and the tax system, we believe that it was not sufficiently developed in the judgments analyzed, therefore in the conclusion we suggest some topics to be addressed in future investigations.

Keywords: Autonomous taxation; Tax benefits; Investment; Tax system

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 Tributação Autónoma	3
1.1 Origem, Conceito e Evolução	3
1.1.1 Origem e conceito	3
1.1.2 Evolução Legislativa.....	4
1.2 Atual Enquadramento Legal	7
1.3 Aspetos Conceptuais	15
1.3.1 Tributação da despesa.....	15
1.3.2 Norma anti abuso	16
1.3.3 Relação com o artigo 23º-A do CIRC.....	16
1.3.4 Prejuízo fiscal e o agravamento	18
1.3.5 Diferenciação do IRC e das tributações autónomas	18
2 Benefícios Fiscais	22
2.1 Origem, Conceito e Evolução	22
2.1.1 Benefícios fiscais	22
2.1.2 Benefícios fiscais ao investimento.....	26
2.2 Enquadramento legal.....	29
2.3 Aspetos Conceptuais	36
2.3.1 Benefícios por dedução à coleta	36
2.3.2 Benefícios fiscais em grupos de sociedades	37
2.3.3 Benefícios fiscais e ativos por impostos diferidos (AID).....	38
2.3.4 Rendimento marginal e eficácia dos benefícios fiscais	40
3 O IRC e o seu processo de liquidação	44
3.1 Conceito	44
3.2 Determinação da Matéria Coletável, Coleta e Liquidação.....	46

3.3	Aspetos Conceptuais da Liquidação	53
3.3.1	Da aplicação dos artigos 89º e 90º às Tributações Autónomas	53
3.3.2	Da aplicação da dedução dos Benefícios Fiscais do CFI à coleta de IRC.54	
4	Metodologia.....	56
4.1	Questão de investigação e objetivo	56
4.2	Metodologia de investigação.....	56
4.3	Definição da amostra.....	57
4.3.1	Centro de Arbitragem Administrativa	57
4.3.2	Definição do corte na amostra	58
4.3.3	Amostra selecionada	62
5	Análise da Jurisprudência	63
5.1	Acórdão 769/2014-T de 08/04/2015 – SIFIDE.....	63
5.2	Acórdão 697/2014-T de 13/05/2015 – SIFIDE.....	64
5.3	Acórdão 219/2015-T de 05/10/2015 – SIFIDE.....	66
5.4	Acórdão 784/2015-T de 13/05/2016 – SIFIDE.....	68
5.5	Acórdão 740/2015-T de 16/05/2016 – SIFIDE/RFAI	70
5.6	Acórdão 369/2015-T de 25/01/2016 – RFAI.....	72
5.7	Acórdão 370/2015-T de 25/01/2016 – RFAI.....	74
5.8	Acórdão 637/2015-T de 26/04/2016 – RFAI.....	75
5.9	Acórdão 673/2015-T de 28/04/2016 – CFEI	78
5.10	Análise global	80
	CONCLUSÃO	84
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	87

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.1 - Tipos de tributações autónomas	13
Tabela 1.2 - Taxas aplicadas consoante o tipo e custo de aquisição da viatura.....	14
Tabela 3.1 - Informação do nº1 do artigo 3º do CIRC.....	46
Tabela 3.2 - Derrama Estadual	50
Tabela 3.3 - Esquema da liquidação do IRC	52
Tabela 5.1 - Acórdãos selecionados na amostra	62
Tabela 5.2 - Montantes decididos por acórdão	80

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 - Benefício marginal dos incentivos fiscais.....	42
---	----

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

- AT – Autoridade Tributária
- BFC – Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
- CFEI – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento
- CFI – Código Fiscal ao Investimento
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DLRR – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- I&D – Investigação e Desenvolvimento
- IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
- LGT – Lei Geral Tributária
- OE – Orçamento de Estado
- PME – Pequenas e Médias Empresas
- RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
- RFAI – Regime Fiscal do Apoio Investimento
- SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais
- SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- TC – Tribunal Constitucional

INTRODUÇÃO

Esta dissertação tem como objeto o estudo da possibilidade de se aplicarem benefícios fiscais ao investimento, nomeadamente os presentes no Código Fiscal ao Investimento, aos encargos gerados pelas tributações autónomas. Mais concretamente, iremos proceder a uma análise das decisões tomadas pelos tribunais, em particular pelo Centro de Arbitragem Administrativa.

Esta possibilidade ganhou relevo com a fixação na jurisprudência da asserção que as tributações autónomas têm a mesma natureza do IRC. Assim, com este ponto de partida, começaram a ser colocadas questões pelos sujeitos passivos acerca da possibilidade, nos termos da lei, de os benefícios fiscais ao investimento, por operarem como dedução à coleta do IRC, serem dedutíveis aos encargos gerados pelas tributações autónomas.

Deste modo o principal objetivo que propomos nesta dissertação é o de responder se é possível, ou não, a dedução de benefícios fiscais aos encargos das tributações autónomas.

Posteriormente, é também a intenção desta dissertação fazer uma exposição compreensiva tanto das tributações autónomas como dos benefícios fiscais, com ênfase nos previstos no Código Fiscal do Investimento; debater os intuitos socioeconómicos subjacentes a estes dois mecanismos; aprofundar as argumentações utilizadas por ambas as partes; e, por fim, concluir qual a posição, ou tendência, assumida pela jurisprudência.

Inicialmente nos primeiros dois capítulos, iremos fazer uma revisão da literatura das tributações autónomas e dos benefícios fiscais, com foco naqueles direcionados ao investimento, sistematizando não só a parte legal, mas também aprofundando os aspetos concetuais que foram abordados na literatura.

Posteriormente, no terceiro capítulo, iremos também estudar o processo de liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas por estar intrinsecamente ligado ao objeto de estudo desta dissertação, e cujas mecânicas são essenciais para conseguir perceber o funcionamento dos restantes elementos.

O capítulo IV apresenta a metodologia utilizada nesta dissertação bem como a definição da amostra selecionada para análise.

No capítulo V encontra-se o cerne desta investigação. Inicia-se com uma breve apresentação dos acórdãos selecionados, seguindo-se uma análise crítica aos mesmos.

Ainda neste capítulo será feita uma análise global onde serão elencadas as tendências detetadas e expostas as argumentações mais pertinentes para a compreensão do tema.

Por último serão apresentadas as conclusões do estudo, bem como algumas pistas para futuras investigações.

1 Tributação Autónoma

1.1 Origem, Conceito e Evolu o

1.1.1 Origem e conceito

A primeira referência legislativa¹ ao conceito “tributa o autónoma” ocorreu em 1990 com a promulga o do Decreto-lei 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4  refere que:

“As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRC que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8  e 9  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 1 do artigo 41  do CIRC.”.

Embora no preâmbulo nada se diga sobre a vontade legislativa por det rs deste artigo 4    unânime na literatura que a cria o desta norma teve como alvo situa es de elevado risco de fraude/evasão fiscal.

Contudo, na opinião de Casalta Nabais (2012) e outros, tem-se observado uma diversifica o das áreas abrangidas por este tipo de tributa o resultando numa distor o da ratio legis inicial e tornando cada vez mais complexo o real objetivo das tributa es autónomas.

Martins (2015) elenca os atuais objetivos das tributa es autónomas em quatro áreas-alvo:

- a) Evasão fiscal - como   o caso das despesas não documentadas;
- b) Zonas cinzentas na determina o da dedutibilidade – Despesas de representa o;
- c) Zonas cinzentas de rendimentos passivos de IRS – Ajudas de custo;
- d) Pagamentos de rendimentos   Gestão excessivos – B nus   Gest o².

A estas, no nosso entender, podemos ainda acrescentar uma quinta área-alvo:

¹ Ainda que antes das tributa es autónomas já tenham havido episódios de legisla o respeitante a tributa es, ou limites, sobre as despesas empresariais, e.g. “Imposto Extraordinário sobre algumas Despesas da Empresa” no artigo 34  do Decreto-Lei 119-A/83, de 28 de fevereiro.

² Entenda-se gestores, isto  , administradores e gerentes.

e) Influenciar os comportamentos da Gestão – Taxas de tributação diferenciadas consoante o valor/tipo de viatura adquirida.

As tributações autónomas têm ganho relevância na lei fiscal portuguesa com uma ferramenta essencial na prossecução destes objetivos.

Tal como expresso no Acórdão 197/2016 do Tribunal Constitucional, o recurso às tributações autónomas justifica-se por ser uma forma alternativa, e mais eficaz, do que a não dedutibilidade da despesa, para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Desde logo porque uma empresa com prejuízos fiscais não sofre nenhuma alteração na tributação ao incorrer em despesas não dedutíveis. Ao passo que, em caso de prejuízo fiscal, as tributações autónomas são até agravadas, como iremos observar mais à frente.

Adicionalmente, entende-se que as tributações autónomas também se justificam perante cenários onde a intersecção da esfera privada e empresarial da despesa torna difícil de discernir qual o regime fiscal apropriado. Assim, ao sujeitar estas despesas a uma tributação autónoma o legislador procura prevenir que as empresas recorram a estas despesas para proceder à distribuição oculta de lucros ou que atribuam rendimentos não tributados na esfera pessoal do beneficiário (Saldanha Sanches, 2007).

Em suma, a tributação autónoma incide sobre certas despesas, tipificadas na lei, efetuadas pelas empresas, pelo que não visa tributar os rendimentos auferidos, mas antes desincentivar a realização de despesas que tenham um impacto negativo na receita ou reduzam artificialmente a capacidade contributiva da empresa (Acórdão 267/2017 - TC 2017).

1.1.2 Evolução Legislativa

Encontrada a definição e os atuais objetivos no normativo do sistema fiscal português vamos agora assinalar os marcos legislativos mais significativos do mecanismo das tributações autónomas.

Como dito anteriormente, o termo “tributação autónoma” aparece na nossa legislação em 1990. No entanto só em 2000, com a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, é que as tributações autónomas começam a ganhar peso e relevância no sistema fiscal português.

Com efeito, da promulgação desta lei resultou a introdução das tributações autónomas no CIRC, à data no artigo 69º-A. Este passo é da maior importância pois este mecanismo

passou do estatuto de norma avulsa para uma norma com lugar próprio naquele que é um código essencial na vida das empresas.

A Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, que entrou em vigor em 2001, manteve as tributações autónomas anteriores (despesas confidenciais; encargos com viaturas; despesas de representação) e adicionou a estas os pagamentos a entidades em regimes fiscais claramente mais favoráveis. Também foi responsável por indexar a taxa dos encargos com viaturas e despesas de representação à taxa nominal do IRC (concretamente 20% da taxa de IRC em vigor).

Posteriormente, em 2005, com o Decreto-Lei 192/2005, de 7 de novembro, é quebrada a “regra” da tributação exclusiva de despesas, embora ainda hoje esta se mantenha como característica fundamental das tributações autónomas, ao juntar os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial de IRC.

Em 2010 temos dois momentos legislativos que mudaram o paradigma das tributações autónomas.

No início do ano com a promulgação da Lei nº3-B/2010 (Lei do OE 2010) há a adição de duas tributações autónomas direcionadas a rendimentos pagos aos gestores, administradores e gerentes (Gestão).

A inovação aqui consiste na tributação de rendimentos que já iam ser tributados na esfera do beneficiário, i.e. há uma dupla tributação de facto, em sede de IRS e em sede de tributação autónoma.

No Relatório do Orçamento de Estado 2010, apud Acórdão nº 267/2017, de 31 de maio, do Tribunal Constitucional, é justificada esta medida como uma forma de:

“[assegurar] uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas”.

No final do ano, a Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, (Lei do OE 2011) apresenta uma novidade: o agravamento das taxas de tributação autónoma em 10% quando o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais no período de tributação a que respeitem os factos tributários.

Estas duas medidas surgem numa época de crise económica e refletem políticas fiscais de combate às despesas supérfluas, e até mesmo desnecessárias, numa altura particularmente sensível e conturbada para o tecido empresarial português.

Assim, ao penalizar a incursão neste tipo de despesas, quando a empresa apresenta prejuízos, e ao acenar com tributações para remunerações excessivas à Gestão o legislador torna clara a fatura do risco moral destes atos.

Ainda com a Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, o legislador introduz uma alteração no alcance das tributações autónomas face aos encargos com veículos. Até então as tributações autónomas só incidiam sobre os encargos dedutíveis. Com a entrada em vigor do OE 2011, as tributações autónomas passam a incidir sobre a totalidade dos encargos efetuados, ou suportados, com veículos. Deste modo, passa a haver uma dupla penalização de facto destes gastos, ora por não serem aceites para efeitos de IRC, ora pelas tributações autónomas.

Mais recentemente, em 2015, com a entrada em vigor da Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro, foram adicionadas taxas reduzidas de tributação dos encargos com viaturas GPL e Híbridos Plug-in, face às viaturas ditas tradicionais no âmbito da reforma da fiscalidade ambiental, apelidada por alguns de fiscalidade verde. Muito embora já antes desta lei houvesse um afastamento das tributações autónomas para viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica.

Segundo a proposta de Lei nº 257.XII, que culminou na referida Lei:

“A reforma da fiscalidade verde reforça a liberdade e a responsabilidade dos consumidores e dos produtores, contribuindo, através da internalização no preço das externalidades ambientais, para uma reorientação de comportamentos e para novos padrões de consumo e produção mais sustentáveis.”

Esta Lei é para nós um marco importante nas tributações autónomas pois abre um novo caminho no uso das tributações autónomas como ferramenta de política fiscal, i.e. optou o legislador nesta situação por apresentar medidas de planeamento intra legem favoráveis ao contribuinte, ao invés de seguir a tradicional linha punitiva de agravamento de taxas.

Ou seja, era mais fácil para o legislador fazer uma internalização incremental dos “custos” das externalidades ambientais, de acordo com o costume estabelecido. Contudo escolheu-se, e bem a nosso ver, “reorientar comportamentos” com incentivos às boas práticas ambientais em detrimento de mais punições a “maus” padrões de consumo.

A Lei 7-A/2016, de 30 de março, (Lei do OE 2016) estabeleceu o atual número 21, através do qual o legislador visou clarificar o método de liquidação do montante devido pelas tributações autónomas e assim “separar” esta liquidação da que é feita em sede do IRC.

Dispõe assim esta norma:

“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.”

Esta alteração veio esclarecer a questão da possibilidade de efetuar deduções no âmbito do artigo 90º do CIRC. Questão essa que vinha a ser muito debatida junto dos tribunais e que nós aqui discutimos.

Por fim, também no sentido de reforçar a clarificação do modo de liquidação das tributações autónomas, a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, (Lei do Orçamento de Estado 2018) acrescentou ao número 21 a expressão “... ainda que essas deduções resultem de legislação especial”.

Esta adenda deriva da imposição do número 3 do artigo 7º do Código Civil que diz “a lei geral não revoga a lei especial, exceto se outra for a intenção inequívoca do legislador”. Dado os benefícios fiscais serem oriundos de diplomas legais considerados como lei especial, o legislador entendeu aqui exprimir de modo inequívoco a sua vontade legislativa no número 21 das tributações autónomas. Iremos voltar a abordar este tópico mais adiante.

1.2 Atual Enquadramento Legal

Analisado o trajeto percorrido pelas tributações autónomas até hoje, iremos agora focar a nossa análise no seu atual enquadramento no sistema fiscal português.

Grosso modo podemos agrupar as tributações autónomas em oito tipos, todos eles previstos no artigo 88º do CIRC. Passamos a listar.

1.2.1 Encargos com viaturas ligeiras.

Os encargos com viaturas são sem dúvida o tipo de despesa que mais alterações sofreu dentro das tributações autónomas.

A aplicação das tributações autónomas aos encargos com viaturas ligeiras surge em 2000 com a Lei 3-B/2000, de 4 de abril, com uma taxa de 6,4% (que viria no ano seguinte a ser indexada a 20% da taxa nominal de IRC, à época os mesmos 6,4%). Atualmente a sua taxa depende essencialmente de duas variáveis, o custo de aquisição e o tipo de energia motriz da viatura.

Podemos encontrar as taxas atualmente aplicadas aos encargos com viaturas ligeiras na tabela 2.

Esta densidade legislativa aplicada às viaturas ligeiras não é exclusiva das tributações autónomas. Ainda que a necessidade destas despesas para as empresas seja consensual, o legislador nunca se poupou a impor restrições fiscais a estas despesas, seja através da não aceitação de parte do gasto em IRC; da não dedução do IVA; ou ainda pela não aceitação como aplicação relevante para efeitos de benefícios fiscais.

Para Morais (2009), o legislador procurar aqui tributar “por via indireta” a vantagem que poderá resultar do uso da viatura para terceiros (nomeadamente a Gestão). Daí que se escuse a tributar esta despesa quando é celebrado acordo formal, tributado em IRS, com o trabalhador que dela “beneficie”, previsto no nº9 da alínea b) do número 3 do artigo 2º do CIRS.

Para além de visar tributar possíveis rendimentos em “zonas cinzentas” das esferas beneficiário/empresa, não deixam de estar patentes outros dois objetivos do legislador com esta tributação: A penalização de despesas supérfluas, intimamente ligada ao objetivo anterior, e influenciar a tomada de decisão da Gestão.

Tenhamos como viatura ligeira genérica um veículo movido a gasóleo e com custo de aquisição de 20.000 euros. Esta viatura vai ser tributada a 10% (note-se a mesma taxa que as despesas de representação).

Ao aumentar a taxa com as viaturas acima de 25.000 euros e ao agravar, ainda mais, para viaturas acima dos 35.000 euros o legislador está claramente a penalizar as empresas que incorram desnecessariamente nestes gastos, havidos como “luxo”³.

Em sentido inverso, ao tomar a decisão de reduzir as taxas para viaturas GPL, reduzir ainda mais para Híbridos Plug-in, e excluir por completo a tributação autónoma nas viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, o legislador está a incentivar a Gestão a optar por estas viaturas, quando não por motivos socioambientais, então por motivos de ordem económico-financeira, vulgo através um planeamento fiscal intra legem.

³ De realçar que a tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras em alguns casos de prejuízo fiscal era agravada já desde 2003, demonstrando uma preocupação antiga do legislador com estas despesas.

1.2.2 Despesas de representação

Descrita no número 7 do artigo 88º as despesas de representação têm-se como “as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.”.

Foi introduzida pela Lei nº3-B/2000, de 4 de abril, uma taxa de 6,4% (que viria no ano seguinte a ser indexada a 20% da taxa nominal de IRC, à época os mesmos 6,4%). Atualmente são tributadas à taxa fixa de 10%.

De notar que, embora só tenham entrado nas tributações autónomas em 2000, o “Imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas” do Decreto-Lei 119-A/83, de 28 de fevereiro, que precedeu o conceito de tributação autónoma, incidia justamente sobre as despesas de representação, e outras similares. O que não deixa de relevar a preocupação do legislador sobre estas despesas, ainda antes de haver o conceito de tributação autónoma.

Também aqui parece haver uma vontade legislativa de tributar indiretamente uma despesa suscetível de ser utilizada para benefício de terceiros.

1.2.3 Despesas não documentadas

De acordo com Morais (2009), despesas não documentadas, ou confidenciais, são aquelas cuja natureza, finalidade e destino não são conhecidos. Correspondem, portanto, a diminuições do património da empresa sem que se logre explicar o seu “porquê”.

São o tipo mais “violentamente” tributado uma vez que se presume estarem subjacentes pagamentos não declarados pelo beneficiário, muitas vezes associados a práticas ilícitas, v.g. corrupção (Morais, 2009).

As taxas impostas atualmente são de 50% e 70%. Esta diferenciação, ente sujeito passivos em regime fiscal normal e sujeitos passivos isentos, respetivamente, encontra-se justificada pelo facto de este tipo de entidades não sofrer o efeito prévio da não dedutibilidade do encargo na determinação do lucro tributável (Martins, 2015).

De notar ainda o facto de esta rubrica ter sido a primeira a ser alvo de tributações autónomas.

1.2.4 Pagamentos a entidades residentes em regime fiscal claramente mais favorável

Este tipo incide sobre importâncias pagas, ou devidas, a pessoas singulares, ou coletivas, residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável⁴. Salvo se o sujeito passivo provar que estas importâncias correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal, ou um montante exagerado⁵.

Característica importante aqui é a presunção de que embora a despesa se encontre devidamente documentada na contabilidade, esta não corresponda à realidade, recaindo assim sobre o sujeito passivo o ónus de provar a sua existência e necessidade. Desta forma, o legislador visa prevenir o uso de sociedades-base de residentes como meio de transferir rendimentos para paraísos fiscais (Morais, 2009).

Esta taxa foi introduzida em 2001, pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro. Tal como nas despesas não documentadas, esta tributação subdivide-se em duas taxas, 35% e 55%, consoante o sujeito passivo seja uma entidade sujeita ao regime geral ou uma entidade isenta, total ou parcialmente, ou que não exerça a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, respetivamente.

Para Martins (2015), a distinção de taxas entre sujeitos passivos isentos, total ou parcialmente, encontra-se justificada por estas empresas não sofrerem a penalização da não dedutibilidade do gasto, à semelhança do que acontece com as despesas não documentadas.

1.2.5 Ajudas de custo e compensações por deslocação não faturadas

Entraram em vigor em 2005, pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro, que estabeleceu uma taxa de 5% “para os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS”

⁴ Os países com regime claramente mais favorável encontram-se previstos em Portaria aprovada por membro do Governo responsável pela área das Finanças, conforme o artigo 63-D da LGT.

⁵ O sujeito passivo é notificado pela AT para produção de prova, fixando para o efeito um prazo não inferior a 30 dias, conforme o artigo 23-A n.º8 do CIRC.

Tal como sucede nos encargos sobre viaturas, é unânime a necessidade das despesas com ajudas de custo e de compensação por deslocações para o tecido empresarial. Contudo também estas despesas são suscetíveis de aproveitamentos, sobretudo em termos de serem atribuídas vantagens ao trabalhador (remuneração em espécie), e isentas de tributação em IRS.

São necessárias duas condições para que se imponha esta tributação: a ausência de faturação ao cliente e que não sejam tributados em sede de IRS.

Estas duas premissas revelam-se como fatores satisfatórios dos objetivos pretendidos (tributar corretamente estas despesas e comprovar a sua veracidade), pelo que se dispensa a necessidade da tributação autónoma.

Uma última nota para o facto de o legislador não exigir mapa itinerário que comprove a razão das ajudas de custo/deslocações, ao contrário do que sucede com o artigo 23º-A, n.º 1, alínea h), do CIRC, que regula a não dedutibilidade dos gastos em sede de IRC.

1.2.6 Gastos e encargos relativos a indemnização decorrente da cessação de funções de gestor, administrador e gerente

Introduzida em 2010, com a Lei 3-B/2010, de 28 de abril, esta norma tributa diretamente à taxa de 35% “as indemnizações e compensações não relacionadas com a concretização de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções, bem como gastos na parte que exceda o valor das remunerações que seria devido pelo exercício dos cargos até ao final do contrato, quando a rescisão ocorra antes do termo do contrato”.

O legislador aqui visa penalizar a atribuição de montantes excessivos na forma de indemnizações e compensações, bem como a entrega de valores superiores aos que iriam ser auferidos no exercício das funções (Martins, 2015).

É importante aqui frisar que estas remunerações já iriam ser tributadas em sede de IRS, pelo que a sujeição a tributações autónomas vai levar a uma dupla tributação sobre o mesmo facto gerador. A primeira em sede de IRS no beneficiário e a segunda em sede de tributação autónoma na esfera da empresa.

Contudo não pode também passar despercebida a ressalva feita pelo legislador quanto às compensações relacionadas com a produtividade previamente contratualizadas.

1.2.7 Gastos e encargos referentes a bónus e remunerações variáveis pagas a gestor, administrador e gerente

Esta tributação autónoma foi criada em 2010 com a lei 3-B/2010, de 28 de abril, juntamente com a tributação das indemnizações e compensações à Gestão, à taxa de 35%, que se mantém até hoje.

Diz-nos a alínea b) do n.º 13 do artigo 88º da CIRC o seguinte:

“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 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.”

Temos, portanto, dois requisitos cumulativos para a aplicação da tributação à despesa: Ser superior a 25% da remuneração anual e ser igualmente superior a 27.500 €.

Aqui podemos verificar a vontade do legislador em apontar a tributação para valores manifestamente desproporcionados face ao vencimento base. Isto é, há um claro objetivo de punir remunerações excessivas à Gestão quando baseadas em critérios variáveis e, possivelmente, arbitrários.

Esta vontade parece ser confirmada pela ressalva feita pelo legislador quando é afastada a tributação nos casos em que há diferimento do pagamento, no mínimo, por três anos de pelo menos metade do pagamento e só caso haja um desempenho positivo da empresa nesse período.

Tal como na tributação dos encargos com indemnizações e compensações, há também aqui uma dupla tributação, primeiro em IRS e, depois, em sede de tributação autónoma.

1.2.8 Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial

Entrou em vigor em 2006, com o Decreto-Lei 192/2005, de 7 de novembro, sujeitando estes rendimentos a uma taxa de 20%. Traduz-se na tributação dos rendimentos de capitais, vulgo lucros distribuídos, quando as partes sociais a que respeitam não tenham permanecido na titularidade desse sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição ou não venham a ser mantidas durante o

tempo necessário para completar esse período. Atualmente está prevista uma taxa de 23%.

Segundo Morais (2009), trata-se de uma medida destinada a penalizar a chamada “lavagem de dividendos”. Uma prática que se traduz na alienação de partes sociais, em momento anterior ao da distribuição de dividendos, a entidades isentas ou sujeitas a um regime fiscal mais favorável, as quais procedem, depois, à sua revenda.

De registar três particularidades desta tributação. Primeiro incide sobre um rendimento, e não numa despesa. Em segundo lugar, tem uma natureza evidente de norma anti abuso ao visar prevenir comportamentos ilícitos pelos contribuintes. Terceiro, é a única tributação autónoma que prevê explicitamente uma dedução pelo número 12 do artigo 88º CIRC, que dispõe:

“Ao montante do imposto determinado, de acordo com o 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 nº2 do artigo 90º”

Deste modo, podemos sintetizar os vários tipos de tributações autónomas existentes, respetivas taxas e sujeitos passivos abrangidos de acordo com as tabelas 1.1 e 1.2.

Tabela 1.1 - Tipos de tributações autónomas

<i>N.º</i>	<i>Rubrica</i>	<i>Normal</i>	<i>SP isentos ⁶</i>	<i>Prejuízo fiscal</i>
	Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motocicletas	Tabela 2	Tabela 2	+ 10%
7	Despesas de representação	10%	10%	+ 10%
1 / 2	Despesas não documentadas	50%	70%	+ 10%
8	Pagamentos a entidades residentes em regime fiscal claramente mais favorável ou contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas ⁷	35%	55%	+ 10%

⁶ Despesa efetuada por sujeitos passivos, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que afirmem rendimentos enquadráveis no artigo 7º (rendimentos do jogo).

⁷ Salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

9	Ajudas de custo e compensação por deslocações em viatura própria não faturadas a clientes ⁸	5%	5%	+ 10%
13 a)	Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente	35%	35%	+ 10%
13 b)	Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes	35%	35%	+ 10%
11	Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial ⁹	n/a	23%	+ 10%

(Fonte - Elaboração própria com base no artigo 88º CIRC)

Por motivos de clareza optamos por expor as diferentes taxas aplicadas aos encargos com viaturas numa tabela separada (tabela 1.2).

Tabela 1.2 - Taxas aplicadas consoante o tipo e custo de aquisição da viatura

N.º	Tipo de viatura	< 25.000 €	> 25.000 € e < 35.000 €	< 35.000 €
3	Normal	10%	27,5%	35%
17	Híbrido Plug-In	5%	10%	17,5%
18	GPL ou GNV	7,5%	15%	27,5%
3	Exclusivamente elétrico	0%	0%	0%

(Fonte - Elaboração própria com base no artigo 88º CIRC)

Convém, no entanto, frisar que existem outras medidas legislativas que poderiam ser passíveis de serem consideradas como tributações autónomas. Para Casalta Nabais (2015) é o caso do artigo 4º da Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro, que se intitula “Tributação autónoma para empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados”.

Esta “tributação autónoma” estabelece uma taxa de 25% aplicável à diferença positiva entre a margem bruta de produção determinada com base no método FIFO ou o método do Custo médio ponderado e o determinado pelo método de custeio adotado pela empresa.

⁸ Exceto na parte em que haja tributação em IRS na esfera do beneficiário.

⁹ Quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo interrupto, durante o ano anterior e não venha a ser mantido durante o tempo necessário para completar esse período.

Na prática, a alteração para o método de custeio FIFO irá resultar numa antecipação do pagamento do imposto, sendo este o objetivo do legislador (Casalta Nabais, 2015).

Na opinião de Casalta Nabais (2015), esta medida assume as vestes de um tributo de natureza essencialmente regulatória, em linha com a tendência da fiscalidade internacional.

1.3 Aspetos Conceptuais

Depois de exposto o atual enquadramento das tributações autónomas, podemos proceder agora à análise de algumas características conceptuais, essenciais para perceber a lógica deste tributo.

1.3.1 Tributação da despesa

A maior particularidade das tributações autónomas reside no facto de estas incidirem sobre as despesas, ao invés do rendimento. Tal facto contrasta diretamente com o prescrito no número 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que refere:

“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Cabe saber, no entanto, qual é o rendimento real das empresas e se o rendimento contabilístico é o mais adequado para o traduzir.

Diz-nos o preâmbulo do CIRC que o conceito de lucro se baseia na teoria do incremento patrimonial. Contudo esta noção ampla de lucro, dada pela variação no património líquido durante o período não se encontra totalmente englobada pelas contas de resultados, que por sua vez são usadas na Demonstração de Resultados para calcular o lucro contabilístico.

Assim, “tendo em conta ... que contabilidade e fiscalidade prosseguem objetivos distintos, tendo o legislador fiscal acolhido ... o princípio da dependência parcial, há que introduzir nas componentes positivas e negativas do resultado contabilístico as respetivas correções fiscais, sempre que a norma fiscal o requeira” (Martins, 2015).

Para efetuar estas correções fiscais, o legislador socorre-se dos artigos 23º e 23º-A CIRC onde se estabelecem os gastos dedutíveis, ou não, em sede de IRC.

No entanto são vários os casos em que esta ferramenta se encontra limitada seja por situações de evasão fiscal, de difícil determinação da dedutibilidade do gasto, ou por situações onde esta ferramenta não lograria fazer efeito, e.g. “... no caso de a empresa apurar prejuízo fiscal, a não dedutibilidade não redundaria numa tributação efetiva.” (Martins, 2015).

Deste modo, a sujeição das despesas à tributação autónoma é mais uma ferramenta ao dispor do legislador para afinar o sistema fiscal no sentido de melhorar o apuramento do rendimento real, não estando assim em contradição com o disposto no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

1.3.2 Norma anti abuso

Outro aspeto crucial no que concerne as tributações autónomas é a sua característica de norma anti abuso.

De facto, a característica de norma anti abuso marca as tributações autónomas desde a sua génese, a qual visava apenas as despesas confidenciais, justamente devido ao elevado risco de fraude/evasão fiscal associado.

Nas palavras do Acórdão 668-T/2016 – CAAD:

“... as tributações autónomas configuram normas anti-abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes (face ao dever de imposto)...”

“Assim, as tributações autónomas, incluindo as previstas na alínea b), do n.º 13, do art.º 88.º do Código do IRC têm, pois, uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas do imposto, até porque, como mecanismo anti abuso, as tributações autónomas não são alheias aos fins gerais do sistema fiscal”

Assim, não é possível ignorar a influência que as tributações autónomas têm no sistema fiscal como peça essencial na regulação e garantia de equilíbrio no sistema fiscal.

1.3.3 Relação com o artigo 23º-A do CIRC

Coloca-se então a questão da relação entre estas duas ferramentas do sistema fiscal, que já mencionámos anteriormente: a não dedução do gasto em sede de IRC e as tributações autónomas.

É conhecida a relação próxima da não dedutibilidade dos gastos em sede de IRC e das tributações autónomas. Aliás como já foi referido anteriormente, o efeito do artigo 23º-A do CIRC, ou a sua ausência, é tido em conta na taxa aplicada de algumas tributações autónomas, e.g. despesas confidenciais em sujeitos passivos isentos (Martins, 2015).

Esta relação assume duas perspetivas: Complementaridade e Subsidiariedade. Na primeira, as tributações autónomas podem ser percebidas como um complemento/reforço à não dedutibilidade; na segunda, assumem-se como uma alternativa mais eficaz ao mecanismo do artigo 23º-A.

Nas palavras do Acórdão 197/2016 – TC,

“... o legislador optou, por isso, por sujeitar os gastos a uma tributação autónoma como forma alternativa mais eficaz à não dedutibilidade da despesa para efeitos de determinação do lucro tributável, tanto mais que quando a empresa venha a sofrer um prejuízo fiscal, não haverá lugar ao pagamento de imposto, frustrando-se objetivo que se pretende atingir que é o de desincentivar a própria realização desse tipo de despesas.

Assim, a sujeição adicional da despesa a uma tributação autónoma, cujo método de liquidação é independente, garante ao legislador a satisfação da função de desincentivo, bem como garante uma efetiva penalização fiscal destes encargos, que não seria conseguida apenas por meio do artigo 23º-A do CIRC.

Martins (2015) defende também que as tributações autónomas podem assumir a função de intervir em situações onde é difícil de aferir da dedutibilidade do gasto à luz do artigo 23º, dando o exemplo das despesas de representação, sendo assim uma ferramenta alternativa/subsidiária mais eficaz do que a não dedutibilidade do gasto.

No mesmo sentido Taborda (2011) aponta que a não dedutibilidade dos gastos é um instrumento para a legislação afastar do cômputo do lucro tributável determinados gastos de natureza ambígua.

Refere ainda Taborda (2011) que adicionalmente a legislação submete às tributações autónomas gastos em regra fiscalmente aceites na esfera empresarial, mas que podem atribuir benefícios na esfera pessoal, materializando desta forma uma atenuação da vantagem fiscal, através do fundamento da vantagem pessoal extraída, ou extraível.

Assim, é possível assistir a cenários onde há de facto uma dupla penalização fiscal do gasto, por exemplo no que concerne às despesas não documentadas (não aceites fiscalmente e sujeitas a tributação autónoma).

1.3.4 Prejuízo fiscal e o agravamento

Uma importante particularidade das tributações autónomas deriva do seu número 14, introduzido em 2010¹⁰, que impõe um agravamento da taxa em 10%, caso a entidade apresente um prejuízo fiscal nesse período.

Ora, tal norma tem sido disputada por se tratar de uma discriminação arbitrária na tributação. Contudo, diz-nos o Acórdão 196/2016 - TC que tal não se verifica pela natureza e objetivos das tributações autónomas.

Com efeito, as tributações autónomas visam estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas que injustificadamente afetem os resultados económicos, ergo diminuindo a receita fiscal. Este agravamento ocorre quando a empresa incorre nestas despesas apesar de apresentar prejuízo fiscal (Acórdão 197/2016 - TC).

Deste modo, ao introduzir um agravamento das taxas de tributação autónoma para os sujeitos passivos em situação de prejuízo fiscal, o legislador está a considerar que a incursão pelos sujeitos passivos neste tipo de despesas num cenário de dificuldade é particularmente gravosa e deve assim ser particularmente desincentivada, neste caso via agravamento da tributação em 10%.

Assiste-se assim a uma tentativa do legislador de influenciar os comportamentos da Gestão através do mecanismo das tributações autónomas.

1.3.5 Diferenciação do IRC e das tributações autónomas

Cabe também fazer uma distinção clara das tributações autónomas e do IRC.

1.3.5.1 Facto gerador do tributo

Diz-nos o primeiro artigo do CIRC que “o imposto sobre o rendimento das pessoas coléticas incide sobre todos os rendimentos obtidos, ..., no período de tributação, ...”.

¹⁰ Embora já em 2003, via Lei 32-B/2002, de 30 de dezembro, tenha existido um agravamento da taxa nos encargos dedutíveis com viaturas cujo custo de aquisição fosse superior a 40.000 euros e o sujeito passivo tivesse apresentado prejuízos fiscais nos dois anos anteriores ao período de tributação.

Contudo, conforme o número 9 do artigo 9º do CIRC, o facto gerador do imposto só é verificado no último dia do período de tributação¹¹.

Desta forma estamos perante um imposto periódico. Isto é um imposto que se renova nos sucessivos períodos de tributação, por norma anuais, dando origem a sucessivas obrigações tributárias independentes umas das outras.

Já nas tributações autónomas, a realização da despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando por si só a obrigação tributária, independentemente de haver, ou não, rendimento tributável em IRC no mesmo período.

De notar que a realização da despesa é assumida pelo legislador como uma demonstração da capacidade contributiva do contribuinte (Acórdão 267/2017 - TC).

Assim, as tributações autónomas produzem-se de forma instantânea, isolada no tempo, gerando uma obrigação de pagamento avulsa.

Ou seja, na definição de Sá Gomes (1998), trata-se de um imposto de obrigação única que tributa um facto isolado dando origem a uma obrigação tributária que não se renova.

É importante realçar ainda que o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim do período tributário, e em simultâneo com o IRC, não é o mesmo que ser um imposto periódico, como é explicado no Acórdão nº 310/2012 – TC:

“... 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.”

Em suma, o IRC é um imposto periódico, de formação complexa e sucessiva, enquanto, as tributações autónomas são um imposto instantâneo e de natureza avulsa. Assim não se devem confundir as duas tributações, pese embora a sua liquidação seja feita em simultâneo.

¹¹ Salvo as exceções previstas no número seguinte do mesmo artigo.

1.3.5.2 Taxas aplicadas

Também nas taxas aplicadas as tributações autónomas são independentes do IRC, não estando a estas indexadas. Contudo, convém frisar que nem sempre tal se verificou.

Como já foi referido anteriormente, com introdução da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, as taxas de encargos com viaturas e de despesas de representação estiveram indexadas à taxa nominal de IRC, o que contribuiu para a interligação dos dois tributos.

1.3.5.3 Base de incidência

A base de incidência também nos fornece argumentos para melhor diferenciar os dois impostos, desde logo porque um tributa a realização de certas despesas e o outro incide sobre o rendimento.

Nas palavras do Acórdão 197/2016 – TC:

“... a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que não se refere à não percepção de um rendimento mas à realização de despesas).”

Adicionalmente, podemos dizer que no caso do IRC estamos perante uma tributação sobre o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano e não cada rendimento per si (Acórdão 310/2012 - TC).

Em síntese, a tributação autónoma distingue-se materialmente do IRC, por ser um imposto de natureza instantânea, de obrigação única, sobre despesas tipificadas e independente nos planos das taxas e liquidação.

Ou, melhor dizendo nas palavras do Acórdão nº 310/2012 – TC:

“Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano ..., no caso [das Tributações Autónomas] tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação apurada de forma independente do IRC ...”.

1.3.5.4 Natureza do tributo

Deste modo, pelos motivos referidos in supra, é possível verificar que existem vários fatores críticos que diferenciam as tributações autónomas do IRC. Contudo estas diferenças não implicam que a natureza das tributações autónomas seja fundamentalmente distinta do IRC.

Pelo contrário, é pacífico na jurisprudência que o imposto cobrado com base nas tributações autónomas do CIRC é IRC, pese embora estas tenham vindo a assumir-se como um ramo diferenciado.

Neste sentido, a redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, ao artigo 23.º-A n.º 1 al) a do CIRC parece corroborar esta tese quando dispõe:

“O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

Destarte, na análise às tributações autónomas é preciso manter sempre em mente esta dupla faceta. Por um lado, a sua natureza de IRC, e por outro as suas características intrínsecas como são os seus objetivos, mecanismos, bases e taxas, distintas do IRC.

Feita a revisão de literatura sobre as tributações autónomas e explorados alguns dos seus aspetos conceptuais, iremos agora fazer a revisão da literatura referente aos benefícios fiscais, com foco naqueles dirigidos à criação de investimento.

2 Benefícios Fiscais

2.1 Origem, Conceito e Evolução

2.1.1 Benefícios fiscais

Um sistema de benefícios fiscais articula-se sempre organicamente com o próprio sistema de tributação-regra enquanto exceção qualitativa a este modelo (Sá Gomes, 1991).

Assim, não é possível estruturar os benefícios fiscais sem conhecer os parâmetros da tributação-regra que estes pretendem excecionalmente desagrarar (Sá Gomes, 1991).

Deste modo, a definição positiva do próprio modelo da tributação-regra, decorrente do princípio constitucional da estrita legalidade, comporta desagraramentos fiscais implícitos que, como veremos mais à frente, não serão passíveis de serem considerados benefícios fiscais (Sá Gomes, 1991).

Contudo, é frequente os sistemas de tributação-regra excluïrem explicitamente da tributação normal parcelas significativas, dando assim origem a desagraramentos fiscais estruturais, inerentes ao próprio modelo da tributação-regra (Sá Gomes, 1991).

É nestas articulações com o sistema de tributação-regra que podemos agora delinear o conceito de benefício fiscal.

Atualmente podemos encontrar o conceito de benefício fiscal no número 1 do artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF:

“Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. “

Deste modo, no número seguinte do artigo 2º, especificam-se alguns tipos de benefícios fiscais como as isenções; deduções à coleta; créditos fiscais presumidos; amortizações fiscais aceleradas; ou ainda taxas reduzidas.

Este conceito é complementado com o disposto no artigo 4º do EBF: “Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.” Considerando-se como tais “...as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência”.

Nas palavras de Casalta Nabais (2015b), os benefícios fiscais inserem-se numa noção ampla de desagraramentos fiscais na qual também se encontram as não sujeições

tributárias¹². Contudo, enquanto as não sujeições tributárias são uma manifestação do próprio sistema de tributação normal, os benefícios fiscais são manifestações de vontades extrafiscais exteriores à lógica normal do imposto.

É importante aqui realçar novamente que devemos purgar do conceito de benefício fiscal “todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação-regra, isto é, que tenha natureza estrutural” (Sá Gomes, 1991).

Na definição de Dourado (2016), os benefícios fiscais caracterizam-se por serem desagravamentos fiscais que atribuem exceções/reduções à incidência tributária e prosseguem finalidades extrafiscais, ou não fiscais. Por apresentarem um carácter excecional os benefícios fiscais precisam de ser justificados por interesses públicos superiores aos da tributação sob pena de violar o princípio da igualdade.

Na mesma linha, Sá Gomes (1991, pág. 72) refere que “... o interesse público que fundamente o benefício fiscal, derogando os princípios constitucionais da generalidade, da isonomia fiscal e da capacidade contributiva, é, do ponto de vista jurídico, superior ao interesse público subjacente à própria tributação-regra”.

Deste modo, continua o mesmo autor, “... o benefício fiscal não é um favor ou privilégio fiscal, antes, pelo contrário, tutela um interesse público constitucionalmente relevante, ...” (Sá Gomes, 1991, pág. 72).

Assim Hey (2015), apud Dourado (2016), apresenta princípios legitimadores dos benefícios fiscais, em parte extensíveis ao nosso ordenamento jurídico, como o princípio do bem-estar social e princípio do ganho/mérito.

Estes princípios caracterizam-se por recompensar fiscalmente repercussões positivas na sociedade, com o conseqüente aumento do bem-estar geral, assim como comportamentos que servem o interesse geral (Hey 2015).

¹² Não devemos confundir isenção com não sujeição. Nas palavras do acórdão do STA nº0144/11, de 25/01/2012: “Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de protecção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária.”

Outro conceito importante a retirar do EBF, em concreto através dos números 3 e 4 do artigo 2º, é de os benefícios fiscais serem considerados despesa fiscal. Como tal, sujeitam-se aos mesmos parâmetros que as despesas fiscais diretas desde logo estarem previstos no Orçamento de Estado, ou documento anexo.

É certo que os benefícios fiscais são derrogações introduzidas no sistema fiscal de forma deliberada pelo legislador com o objetivo de atuar sobre os agentes económicos de modo equivalente a outras despesas fiscais diretas, como por exemplo os subsídios. Logo, nesta ótica, os benefícios fiscais reconduzem-se a pagamentos passivos realizados em favor dos agentes económicos mediante vantagens fiscais, como a redução de impostos a pagar (Tavares da Silva e Ribeiro, 2017).

No mesmo sentido, Sá Gomes (1991, pág. 97): “Efectivamente, o Benefício Fiscal, é uma despesa fiscal porque, em rigor, equivale, em termo quantitativos, a um sucedâneo indirecto das despesas públicas directas, traduzido em receitas fiscais não arrecadadas, que equivalem, para o beneficiário e para o credor tributário a subsídios ou subvenções públicas pecuniárias, ao serviço dos objectivos políticos, económicos, sociais, e culturais tutelados com a medida desagravadora,..”.

Outro aspeto que não podemos contornar prende-se com a inserção dos benefícios fiscais no Orçamento do Estado¹³, com efeito, esta inserção permite ao legislador a quantificação da diferença entre a receita potencial e a receita efetiva, através do método da receita cessante (Relatório do Orçamento de Estado para 2019, Ministério das Finanças, 2018). Este hiato, ou gap, fiscal expõe assim a “despesa fiscal” do benefício.

No caso das despesas fiscais impróprias poderá ser interessante, na ótica do legislador, a confrontação do hiato fiscal de um dado período com o aumento potencial de receita fiscal futura diretamente associada ao benefício concedido.

Apresentado o conceito de benefício fiscal podemos agora subdividi-lo nas suas várias categorias.

Desde logo, há que diferenciar os benefícios fiscais estáticos, que já se verificaram ou não visam estimular comportamentos, e os benefícios fiscais dinâmicos, vulgo incentivos

¹³ Inserção esta que deve ser acompanhada de um relatório unicamente dedicado aos benefícios fiscais e à estimativa da receita cessante, como previsto no artigo 106º n.º 3 alínea g) da Constituição da República Portuguesa.

fiscais, cujo objetivo é incentivar determinadas atividades/comportamentos (Casalta Nabais, 2015a).

Ilação importante a retirar destas definições é o facto de a causa do benefício nos primeiros ser a atividade desenvolvida per si, enquanto nos últimos a causa está vinculada à adoção de um comportamento ou exercício de atividade fomentada (Casalta Nabais, 2015a)

Esclarece também Sá Gomes (1991) que o incentivo fiscal se traduz numa causa-efeito entre as vantagens auferidos, pelo incentivo, e as iniciativas estimuladas, situando-se assim num momento anterior à verificação do comportamento futuro que se pretende ver realizado.

Desta forma “... há-de ser um “ante”-causal do comportamento legalmente desejado e esperado, a adoptar pelos destinatários da medida fiscal instituída, que é assim o “post” correspondente, que, tutelando embora interesses públicos, se dirige aos interesses pessoais, egoístas de cada agente” (Sá Gomes, 1991, pág. 36).

Por seu turno um benefício fiscal estático é independente de qualquer comportamento posterior dos destinatários (Sá Gomes, 1991).

Deste modo, os incentivos fiscais distinguem-se dos restantes benefícios fiscais pois ao estimularem atividades futuras, que de outro modo não ocorreriam, vão originar no futuro um comportamento legalmente desejado e esperado, normalmente gerador de maior receita fiscal.

Assim, em rigor, estamos perante despesas fiscais impróprias, ou aparentes, já que são produtivas de receitas futuras (Oliveira Martins, 2004).

Outra distinção importante reporta-se à necessidade, ou não, de autorização prévia do benefício e encontra-se prevista no artigo 5º do EBF.

Aqueles benefícios fiscais que derivem diretamente e imediatamente da lei, ope lege, são designados por automáticos, e não carecem de autorização prévia. Aqui, a única condição para o usufruto do benefício é a simples verificação dos respetivos pressupostos, e.g. o benefício por dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR).

Antagonicamente, caso um benefício fiscal careça de um ou mais atos para o seu reconhecimento diz-se “dependente de reconhecimento”. Normalmente pautam-se por serem benefício para os quais é necessária a submissão de candidaturas, e.g. SIFIDE.

Resta ainda separar ainda os benefícios fiscais genéricos dos individuais.

Por norma, os benefícios fiscais devem ser genéricos, segundo o artigo 6º do EBF, de modo a não ameaçar tanto o princípio da igualdade como o da concorrência. Contudo existem benefícios fiscais individuais, embora estes só se admitam por razões excepcionais que devem estar justificadas no diploma legal que os instituir.

Em suma, eis algumas das formas pelas quais se manifestam os benefícios fiscais:

- Isenções;
- Reduções de taxa;
- Redução da coleta;
- Redução de juros / Pagamento parcial sem juros;
- Redução de matéria coletável;
- Pagamentos antecipado/postecipado/diferido;
- Redução de matéria coletável (via majoração de custos, aumento de deduções, limitação de percentagens relevantes, entre outros).

Apresentada a realidade dos benefícios fiscais no ordenamento fiscal português, cabe agora centrar a análise nos benefícios fiscais direcionados ao investimento.

2.1.2 Benefícios fiscais ao investimento

Historicamente, o sistema fiscal português apresenta uma vasta diversidade de benefícios fiscais.

Esta realidade foi pautada por uma “multiplicidade” de benefícios com finalidades opostas e uma legislação dispersa/difusa. Assim entendeu o legislador integrar a legislação fiscal em “códigos” únicos de forma simples e clara que permitisse a fácil consulta e planeamento dos contribuintes.

Neste contexto, em 1989 é introduzido o Estatuto dos Benefícios Fiscais, pelo Decreto-Lei 215/89, de 1 de julho, o qual estabelece no preâmbulo a linha orientadora da divisão dos benefícios pelos vários códigos.

Os desagravamentos caracterizados por uma “máxima permanência e estabilidade” foram introduzidos nos Códigos do IRS, IRC e da Contribuição Autárquica.

No Estatuto dos Benefícios Fiscais são inseridos os que se caracterizam por um carácter menos “estrutural”, mas que se revestem de “relativa estabilidade”.

Por fim, os benefícios com finalidades marcadamente conjunturais, ou que requerem regulação “relativamente frequente”, são inseridos nos Orçamentos do Estado.

Deste modo, o legislador visou agregar no EBF os princípios gerais para a criação, atribuição, reconhecimento e regulação dos benefícios fiscais, com o duplo objetivo de garantir maior estabilidade aos diplomas estabelecidos e conferir um carácter mais sistemático aos benefícios fiscais (preâmbulo do Decreto-Lei 215/89, de 1 de julho).

Desde a sua criação, o EBF já foi revisto e republicado duas vezes, primeiro em 2001 pelo Decreto-Lei 198/2001, de 3 de julho, e posteriormente em 2008 pelo decreto-lei 108/2008, de 26 de junho.

Ambas as revisões referem a sistematização e a clarificação dos benefícios como motivos para a republicação o que denuncia em parte a persistência da dispersão dos diplomas legais relativamente aos benefícios fiscais.

De facto, no preâmbulo do Decreto-Lei 108/2008, de 1 de julho, são nomeados como objetivos desta lei a consolidação, atualização e harmonização dos benefícios fiscais.

É neste contexto, somada ao aumento da pressão competitiva mundial e ao da “projeção de Portugal no paradigma internacional”, que o legislador em 2009 estabelece o Código Fiscal ao Investimento (CFI).

O CFI é inserido numa estratégia fiscal global que visou utilizar os instrumentos de política fiscal do país como meio de atração dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva para o espaço português (preâmbulo do Decreto-Lei 249/2009, de 23 de setembro).

Deste modo, com a criação do CFI pretendeu-se criar um instrumento jurídico que congregasse a legislação fiscal mais relevante em matéria de apoio e promoção do investimento. São os objetivos do CFI, e dos benefícios em si incorporados, promover a competitividade e o investimento; favorecer o crescimento sustentável e a criação de emprego; e reforçar a estrutura de capital das empresas.

Inicialmente o CFI incorporava:

- Benefícios fiscais aos Residentes Não Habituais, que transitaram para o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) em 2012 pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio;
- Benefícios fiscais à internacionalização, revogados em 2013 pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro;
- Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

A estes foram adicionados posteriormente:

- Regime fiscal de apoio ao investimento, pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho;
- Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial, também pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho;
- Dedução de lucros retidos e reinvestido, pelo Decreto-Lei 162/2014, de 31 de outubro.

Com efeito, atualmente o CFI engloba os seguintes benefícios fiscais:

1. Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFC).
2. Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI).
3. Dedução de lucros retidos e reinvestidos (DLRR).
4. Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II).

Os dois primeiros incluem-se numa ótica de incentivos de natureza regional; o DLRR é um incentivo direcionado ao investimento das pequenas e médias empresas (PME); e o SIFIDE caracteriza-se como incentivo ao setor de investigação e desenvolvimento (I&D) nas empresas.

É de realçar a sincronização dos benefícios aqui elencados com a legislação comunitária, em especial com o Regulamento Geral de Isenção por Categorias (Regulamento EU n.º 651/2014) e com as Orientações aos Auxílios com Finalidade Regional (Comunicação da Comissão Europeia no Jornal Oficial da União Europeia n.º 209/01 de 2013).

O nosso trabalho, vai incidir sobretudo nestes quatro benefícios fiscais e na hipótese de utilização dos seus mecanismos para efetuar uma dedução da matéria coletável gerada pelas tributações autónomas. Todavia, primeiro iremos desenvolver o atual

enquadramento legal destes benefícios fiscais bem como aprofundar os seus mecanismos e vicissitudes.

2.2 Enquadramento legal

2.2.1 Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

Em primeiro lugar, temos os Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo - BFC, previstos no capítulo II do CFI, em vigor até 2020. Este regime insere-se na categoria de auxílios de finalidade regional, aprovados pelo Regulamento UE n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014.

O BFC tem por finalidade apoiar a realização de grandes projetos de investimento. Trata-se assim de um benefício de carácter excepcional, temporário, limitado ao projeto realizado e de base contratual.

Concretizando, o incentivo é concedido, em regime contratual, por um período de vigência de 10 anos a projetos de investimentos, cujas aplicações relevantes igualem ou superem o montante de 3.000.000 €. O objeto do projeto deve se enquadrar numa das seguintes áreas¹⁴:

1. Indústria extrativa e indústria transformadora;
2. Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;
3. Atividades e serviços informáticos e conexos;
4. Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;
5. Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;
6. Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;
7. Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;
8. Atividades de centros de serviços partilhados.

De notar que estas áreas foram fortemente limitadas pela Portaria 282/2014, de 30 de dezembro, que estabelece os CAE's elegíveis aos benefícios. A título de exemplo nesta portaria não é elencado nenhum CAE para as atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas,

¹⁴ Os CAE's correspondentes a estas áreas são definidos por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia. Atualmente a portaria vigente é a Portaria 282/2014, de 30 de dezembro.

agropecuários e florestais bem como para o setor da defesa, portanto estas atividades ficam excluídas de facto dos benefícios embora estejam enumeradas no CFI.

Para ter acesso ao benefício fiscal, os projetos devem demonstrar viabilidade técnica, económica e financeira, bem como proporcionar a criação, ou manutenção, de postos de trabalhos. Adicionalmente os projetos devem preencher pelo menos um dos seguintes requisitos:

- a) Sejam relevantes para o desenvolvimento estratégico da economia nacional;
- b) Sejam relevantes para a redução das assimetrias regionais;
- c) Contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva.

Para se considerarem elegíveis, os projetos devem ainda cumprir as condições subjetivas do artigo 3º do CFI, tais como: ter um rácio de autonomia financeira¹⁵ igual ou superior a 0,2; ter uma contribuição financeira dos promotores, isenta de apoios públicos, de pelo menos 25% do projeto; não ser uma empresa em dificuldades, nos termos das orientações publicadas em Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014.

Uma vez verificadas estas premissas, o projeto poderá beneficiar dos seguintes incentivos fiscais:

- i. Crédito de imposto, entre 10 % e 25 % das aplicações relevantes a deduzir ao montante da coleta do IRC;
- ii. Isenção, ou redução, do IMI, durante a vigência do contrato, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito do projeto de investimento;
- iii. Isenção, ou redução, do IMT, relativamente às aquisições de prédios incluídas no plano de investimento e realizadas durante o período de investimento;
- iv. Isenção de Imposto do Selo, relativamente a todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento.

Contudo, no que concerne ao crédito imposto, o regime determina que em sociedades já existentes a dedução máxima anual não pode exceder ou 25% do total do benefício fiscal concedido ou 50% da coleta apurada em cada período de tributação.

¹⁵ A autonomia financeira é medida aqui pelo rácio entre o capital próprio e o total do ativo líquido.

Têm-se por aplicações relevantes os seguintes investimentos, nos termos do artigo 11º do CFI:

1. Ativos fixos tangíveis afetos à realização do projeto, com exceção de:
 - a. Terrenos que não se incluam em projetos do setor da indústria extrativa, destinados à exploração de concessões minerais, águas de mesa e medicinais, pedreiras, barreiras e areeiros;
 - b. Edifícios e outras construções não diretamente ligados ao processo produtivo ou às atividades administrativas essenciais;
 - c. Viaturas ligeiras ou mistas;
 - d. Outro material de transporte no valor que ultrapasse 20 % do total das aplicações relevantes;
 - e. Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - f. Equipamentos sociais;
 - g. Outros bens de investimento que não sejam afetos à exploração da empresa, salvo equipamentos produtivos destinados à utilização, para fins económicos, dos resíduos resultantes do processo de transformação produtiva ou de consumo em Portugal, desde que de reconhecido interesse industrial e ambiental;
2. Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

A quantificação do benefício fiscal contratual é apurada de acordo com o artigo 9º do CFI e tem como variáveis: o subdesenvolvimento da região, face à média nacional; nº de postos de trabalho; excecional relevância nacional.

De realçar o papel desempenhado pelo Conselho de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento, com a competência de analisar, avaliar e pronunciar-se sobre os benefícios fiscais contratuais. Não passa despercebida a composição deste órgão: dois membros da AT, a representar o Fisco, um representante do IAPMEI e outro da AICEP, a representar o Investimento e Competitividade, e um membro do Ministério das Finanças, como presidente.

Por fim, é importante notar o seguinte:

- 1) A resolução, por não cumprimento, do contrato implica a perda total dos benefícios, e logo o pagamento do imposto não arrecadado, acrescido de juros;
- 2) O benefício fiscal está sujeito aos limites máximos aplicáveis aos auxílios de Estado, como disposto no artigo 43º do CFI e a Recomendação nº 2003/361/CE de 2003;
- 3) Os benefícios fiscais contratuais não são cumuláveis com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza relativamente às mesmas aplicações relevantes.

2.2.2 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, mais conhecido por RFAI, visa apoiar a realização de investimentos produtivos dentro de uma lógica de convergência regional.

Caracteriza-se por ser um instrumento de política discal anti-cíclica de apoio ao investimento e à criação de emprego, potenciando o investimento produtivo em determinados setores de atividades.

Tal como os Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo, o RFAI é um regime com a finalidade de constituir auxílio regional, e, portanto, sujeita aos limites máximos dispostos no artigo 43º e na Recomendação nº 2003/361/CE.

Similarmente ao BFC, os setores elegíveis para o RFAI são fortemente limitados pela Portaria 282/2014, de 30 de dezembro, pelo que só serão consideradas elegíveis as seguintes atividades:

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- c) Alojamento - divisão 55;
- d) Restauração e similares - divisão 56;
- e) Atividades de edição - divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;

- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

Consideram-se aqui, grosso modo, as mesmas aplicações relevantes que no regime dos benefícios fiscais contratuais.

Os incentivos fiscais consistem na dedução à coleta do IRC e variam consoante a zona em que é feito o investimento, tendo em conta o artigo 107º do TFUE. Concretizando:

* Norte, Centro, Alentejo, Madeira, Açores.

- 25% das aplicações relevantes para investimentos até 10.000.000€;

-10% das aplicações relevantes para investimentos superiores 10.000.000€¹⁶;

* Algarve, Grande Lisboa, Península de Setúbal.

- 10% das aplicações relevantes

Acessoriamente, o RFAI atribui às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes os seguintes benefícios: isenção ou redução do IMI por dez anos; isenção ou redução do IMT; isenção de Imposto de Selo.

Caso a dedução não possa ser efetuada por insuficiência da coleta, estipula o número 3 do artigo 23º do CFI que a importância remanescente pode ser deduzida nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes.

Contudo, a dedução só pode ser efetuada integralmente no período de tributação de início de atividade e nos dois períodos seguintes. Nos restantes casos, só poderá ser usada até 50% da concorrência da coleta do IRC.

¹⁶ Na parte em que excede este montante.

De realçar que o limite da concorrência de 50% da coleta do IRC é para cada período de RFAI apurado. Assim é possível a dedução de 100% da coleta desde que sejam utilizados dois períodos distintos de RFAI.

Também o RFAI não é cumulável relativamente às mesmas aplicações relevantes. Ainda que possa ser cumulável com a DLRR, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos supracitados.

2.2.3 Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos

A Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos – DLRR – é um regime fiscal direcionado às PME's e que visa incentivar o investimento nestas empresas. Atualmente encontra-se previsto no capítulo IV do CFI.

Para integrar este regime, as PME's necessitam de dispor de contabilidade organizada; ter a sua situação fiscal regularizada; o lucro tributável não pode ser apurado por métodos indiretos; e devem constituir reserva própria no balanço, correspondente aos lucros retidos, até ao quinto exercício posterior.

Este incentivo permite a dedução à coleta de IRC de 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos, em aplicações relevantes, no prazo de 3 anos, a partir do termo do período de tributação em questão. A dedução pode ser feita até o limite de 7.500.000 € e até à concorrência de 25% da coleta do IRC.

Caso a entidade tenha a classificação de micro ou pequena empresas a dedução poderá ser estendida até aos 50%.

As aplicações relevantes constam do artigo 30º do CFI. Caracterizam-se sobretudo por serem ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, e pela exigência de manutenção da propriedade durante o período de reinvestimento.

A não concretização do investimento, nos termos previstos pela legislação; a não constituição de reserva própria; e a distribuição destes lucros aos sócios implicam a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao terceiro período de tributação seguinte, acrescido de juros compensatórios majorados em 15%.

A dedução dos lucros retidos e reinvestidos não é cumulável, relativamente às aplicações relevantes, com outros benefícios fiscais da mesma natureza. Contudo é cumulável com

o regime de benefícios contratuais e com o RFAI, nos termos dos artigos 13º e 24º do CFI.

2.2.4 SIFIDE II

O SIFIDE II, como seu nome indica, estabelece o segundo Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial. Neste momento consta no capítulo V do CFI e vigora até 2020.

O primeiro SIFIDE data de 1997 e foi criado como medida de estímulo ao setor empresarial para investir no setor da Investigação & Desenvolvimento - I&D.

Por seu turno, o SIFIDE II entrou em vigor em 2011 com o objetivo de ser uma versão mais atrativa na área de I&D sobretudo no panorama internacional.

De destacar o papel preponderante da Agência Nacional de Inovação na atribuição deste benefício fiscal, desde a declaração de idoneidade dos participantes até à certificação do caráter I&D dos projetos.

Neste regime o sujeito passivo pode deduzir à coleta 32,5% das despesas relevantes de I&D, listadas no artigo 37º do CFI, e até 50% da diferença entre as despesas do ano em questão e a média dos dois períodos anteriores (com um limite de 1.500.000€). Caso se trate de PME's e estas não tenham ainda completado 2 exercícios de atividade, a dedução de 32,5% pode ser majorada em 15%.

Diz-nos ainda o artigo 37º que as despesas associadas com projetos de conceção ecológica de produtos são consideradas em 110%¹⁷ e as despesas que digam respeito a pessoal com habilitações literárias de nível 8 são consideradas em 120%.

A dedução deste benefício é feita nos termos do artigo 90º do CIRC. Caso as despesas não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas, por insuficiência da coleta, podem ser deduzidas até ao oitavo exercício seguinte.

A dedução não é cumulável, relativamente às mesmas despesas, com outros benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual.

¹⁷ Esta majoração fica dependente da submissão e do pedido à Agência Nacional de Inovação, S. A., podendo esta consultar a Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. e o Laboratório Nacional de Energia e Geologia, I.P.

2.3 Aspetos Conceptuais

2.3.1 Benefícios por dedução à coleta

Nos quatro regimes que exploramos, in supra, há uma ênfase nos benefícios que operam por dedução à coleta. Ora, ao estabelecer este critério, o legislador está de facto a obrigar os contribuintes a gerar coleta para auferirem desta vantagem, sendo infrutífera outra forma.

Como referido no acórdão 511/2017-T, de 10 de abril de 2018, do CAAD:

“Os benefícios fiscais constituem um prémio cuja amplitude está, (só) de alguma forma, associada à rendibilidade da Empresa e não especificamente de um investimento ...”.

Esta opção torna evidente que para além dos comportamentos desejados, vulgo aplicações relevantes, o legislador visa uma outra finalidade para atribuir o benefício: Rendibilidade.

Isto é, não basta incorrer em aplicações relevantes para obter o benefício é preciso ainda que estas aplicações tenham um impacto positivo e relevante na rendibilidade da atividade empresarial, e por consequência um aumento do lucro, ergo aumento da coleta.

Esta tipologia de benefícios diferencia-se assim de outros mecanismos que atribuem independentemente da rendibilidade, ou performance, global da entidade, i.e. benefícios fiscais por isenções ou benefícios financeiros.

Cabe também referir outros benefícios fiscais que se posicionam a montante na liquidação do imposto. É o caso dos benefícios que operam ao lucro tributável, nomeadamente as referidas no Quadro 04 do Anexo D da modelo 22.

À semelhança dos benefícios fiscais que operam por dedução à coleta também aqueles que operam por dedução ao lucro tributável estão inerentemente limitados na sua aplicação pela existência de rendibilidade na empresa, atendendo ao limite imposto no artigo 92º do CIRC, i.e., a aplicação dos benefícios fiscais está limitada a 90% do montante que seria liquidado na ausência dos benefícios fiscais.

Há contudo exceções a este limite, nomeadamente: 1) os benefícios fiscais do CFI; 2) os benefícios fiscais às Sociedades de capital de risco (SCR) e investidores de capital de risco (ICR), artigo 32º-A do EBF; 3) benefícios às zonas francas, artigos 33º a 36º-A do EBF; 4) os benefícios à produção cinematográfica e audiovisual, artigo 59º-A do EBF; e 5) a Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS) do artigo 41º-A do EBF.

2.3.2 Benefícios fiscais em grupos de sociedades

Outro aspeto que é necessário clarificar é a aplicação dos benefícios fiscais do CFI aos grupos de sociedades.

O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) estabelece um regime específico para a tributação conjunta de um grupo de sociedades. Este modelo baseia-se no modelo anglo-saxónico do tax relief sendo que a tributação é suportada pela soma dos resultados fiscais de cada sociedade ao invés de um lucro fiscal consolidada, típico do modelo germânico organshaft (Masui, 2004).

Deste modo, diz-nos o artigo 70º do CIRC que o lucro tributável do grupo equivale à soma dos lucros tributáveis mais a soma dos prejuízos fiscais das sociedades pertencentes ao grupo.

Ou seja,

$$\text{Lucro tributável do Grupo} = \Sigma \text{ lucros tributáveis individuais} + \Sigma \text{ prejuízos fiscais individuais}$$

Como iremos desenvolver mais à frente, a dedução dos benefícios fiscais presentes no CFI operam por dedução à coleta, ou seja, neste regime passa a ser possível a “transmissão” dos benefícios fiscais ao investimento na tributação intra-grupo.

Na prática isto reflete a possibilidade de um grupo de sociedades utilizar o RFAI de uma das suas sociedades com lucro tributável nulo para deduzir à coleta de uma outra sociedade que gerou por seu turno lucro tributável, e assim coleta, e que não disponha de benefícios fiscais.

Contudo, o RETGS estabelece nas suas normas uma série de mecanismos de defesa contra este tipo de “aberturas” suscetíveis a exploração por parte dos grupos de sociedades. Desde logo:

- Todas as empresas do grupo têm de estar ativas à mais de um ano.
- As sociedades não podem estar em processo de insolvência ou em processo de recuperação especial (PER).
- As sociedades não podem registar prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao início da aplicação do RETGS, salvo já seja detida pela sociedade dominante há mais de dois anos.

- Os prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do RETGS só podem ser deduzidos até 70% (artigo 52 n.º2 CIRC) do lucro tributável da sociedade individual a que respeitam.

De igual modo, e embora a legislação seja omissa no que toca aos benefícios fiscais dentro o RETGS, também a aplicação dos benefícios fiscais ao investimento é “limitada”.

Como disposto na Informação Vinculativa n.º 1212 - 2010, processo 002853, o apuramento de RFAI durante o período de 2019, previamente ao ingresso numa tributação em grupo em 2020, implica que o usufruto deste benefício, de 2020 para a frente, seja limitado pela coleta individual desta sociedade, ao invés da coleta do grupo.

Este mecanismo, semelhante ao aplicável aos prejuízos fiscais pré-RETGS do artigo 71.º, n.º1, alínea a), justifica-se por os pressupostos à data da geração do benefício serem o da sua dedução à coleta, à data, individual, da mesma forma que funciona como uma defesa a eventuais abusos por parte das sociedades.

A título de exemplo, admita-se a aquisição a baixo custo de empresas com índices baixos de rendibilidade em estado de pré-falência ou com montantes elevados de benefícios fiscais como o SIFIDE que não iriam conseguir utilizar, com o único intuito de obter uma poupança fiscal no grupo.

2.3.3 Benefícios fiscais e ativos por impostos diferidos (AID)

No que concerne aos benefícios fiscais cabe ainda referir o impacto que estes têm na realidade financeira das empresas.

Com efeito é possível verificar que os benefícios fiscais presentes no CFI são extremamente aliciantes para as empresas sobretudo dado o alcance temporal que é dado para a aplicação destes, e.g. 10 anos para o reporte do RFAI.

Ora podendo estes benefícios assumir montantes bastante relevantes, como no caso do RFAI com um limite de 2,5 milhões de euros no primeiro patamar de aplicações relevantes, é do interesse dos utentes das informações financeiras das empresas terem este conteúdo presente de modo a que o processo de tomada de decisão seja o mais instruído possível.

A existência, ou não, desta assimetria de informação nas contas pode materializar-se em atos tão distintos do quotidiano das empresas como a compra/venda de sociedades, avaliações de mandatos de gestão, planeamento de estratégias comerciais/expansão,

atribuição de créditos pela banca entre muitas outras com impactos não só para as empresas em si como também na economia em que estas se situam.

Deste modo, prescreve a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 25 que as diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais derivadas de subsídios / investimentos devem ser objeto de contabilização, de modo a melhor refletir a imagem verdadeira e apropriada da entidade.

O objetivo da NCRF 25 é assim o reconhecimento no balanço de um ativo/passivo que a entidade espera recuperar/liquidar, no futuro.

Como tal, deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos quando haja uma diferença temporária dedutível até ao ponto em que seja provável a existência futura de lucro tributável disponível ao qual possa ser aplicada.

Para o efeito, antes do reconhecimento, a empresa deve ter em conta a probabilidade de a empresa gerar resultados tributáveis, bem como a probabilidade de essas quantias serem geradas durante o prazo de reporte dos créditos fiscais, i.e. antes da extinção dos benefícios fiscais.

No caso em concreto dos benefícios fiscais do CFI tendo em conta os prazos de reporte alargados que existem - 10 anos (BFC e RFAI) e 8 anos (SIFIDE II) - bem como o cumprimento de outros requisitos acessórios a estes benefícios, tais como a realização de investimentos relevantes, a constituição de reservas ou a submissão e escrutínio de candidaturas relevantes, abonam no sentido do aumento das probabilidades de geração futura de resultados tributáveis.

Se, após a avaliação de todas as variáveis, a empresa chegar à conclusão de que a probabilidade de existir uma futura coleta tributável à qual são oponíveis os créditos dos benefícios fiscais, então deve ser reconhecido um AID no valor que se prevê utilizar futuramente.

Após este reconhecimento, passa a ser possível verificar no balanço da empresa que esta tem um ativo desta natureza, e leia-se aqui ativo na sua definição contabilística de recurso/direito, com origem em eventos passados, controlado pela entidade do qual se espera um influxo de benefícios económicos futuros.

A presença dos AID é normalmente bastante relevante na imagem das empresas e é fulcral no futuro destas em situações tão quotidianas como a confirmação de um crédito ou o

acesso a um novo mercado/fornecedor. Contudo, cabe às empresas a análise dos requisitos para o reconhecimento destes ativos, tendo em mente a geração futura de coleta, o prazo de reporte dos benefícios e até a natureza da coleta gerada, como é o tema que aqui desenvolvemos.

É relevante sublinhar neste ponto a importância do fator “confiança” aquando do reconhecimento deste ativo. Pois só assumindo na plenitude que este ativo, por via de um crédito fiscal, será efetivamente aceite é que este pode ser reconhecido nas contas da entidade.

2.3.4 Rendimento marginal e eficácia dos benefícios fiscais

Outra particularidade dos benefícios fiscais prende-se com a eficácia com que são atingidos os seus objetivos principais.

Ora, como vimos in supra, os benefícios fiscais são, em termos de finanças públicas, despesas fiscais de facto. Despesas essas que são assumidas pelo Estado com vista à obtenção de um objetivo que se considera ser superior ao da tributação que impede.

No problema aqui em análise, os benefícios fiscais presentes no CFI têm particular ênfase no aumento do investimento em Portugal, seja através da aquisição de meios produtivos, investimento em projetos de grande impacto, aumento do I&D ou a capitalização das empresas.

Assim, podemos concluir que estes benefícios fiscais configuram despesas fiscais impróprias, pois, cumprido o seu objetivo, irão gerar rendimentos futuros, que não existiriam sem estes benefícios.

Contudo, dada a natureza destes benefícios que passam por atribuir um “subsídio” a despesas/investimentos de empresas privadas, levanta-se a questão da real eficácia destes mecanismos e, conseqüentemente, da real geração de receitas fiscais futuras.

Deste modo, torna-se necessário aferir se estes benefícios fiscais ao investimento estão a ajudar o mercado a efetuar opções críticas para a sociedade, e que não poderiam ser obtidas sem este apoio, ou se apenas estão a subsidiar decisões das empresas que seriam tomadas independentemente de haver um benefício fiscal concedido pelo Estado ou não.

Esta temática foi abordada por Pless (2018), num artigo onde investigou se os benefícios fiscais (tax credit) implementados pelo sistema de incentivos britânico (UK’s R&D Tax Relief for Corporation Tax Scheme) e os subsídios (grants) entregues pela entidade

pública (Innovate UK) estavam a criar nova inovação ou se o contributo era meramente financeiro, i.e. sem impacto real na criação de inovação ou I&D.

O modelo gerado correlaciona os benefícios fiscais auferidos com os gastos em I&D e os gastos com pessoal dedicado ao I&D, como variáveis do output pretendido com o sistema de incentivos.

Pless (2018) divide o modelo entre pequenas e grandes empresas para perceber se os incentivos fiscais têm diferentes impactos consoante o tamanho da empresa.

O modelo estabelece também a interdependência dos diferentes mecanismos de incentivos fiscais, bem como entre o financiamento interno, e externo, ao setor de I&D.

Os resultados deste estudo apontam para uma correlação significativa de complementaridade dos benefícios fiscais ao desenvolvimento de I&D nas pequenas empresas ao passo que nas grandes empresas há uma correlação significativa de substituição.

No caso das pequenas empresas o estudo de Pless (2018) sugere que a complementaridade pode ser explicada devido às restrições financeiras e à indivisibilidade dos investimentos em I&D.

Deste modo, os incentivos são vitais para estas empresas poderem iniciar projetos devido à fraca capacidade financeira e à falta de acesso ao mercado de capitais, bem como ao peso nos custos fixos que um investimento em maquinaria específica, ou a construção de um laboratório, impõe à estrutura de uma pequena empresa.

No que concerne as grandes empresas, o estudo sugere que um aumento nos incentivos fiscais a estas entidades pode induzir a um maior gasto num determinado projeto mas que os gastos globais da empresa continuam fixos. Assim, um aumento no incentivo apenas se traduz num aumento da percentagem subsidiada face ao total dos gastos, i.e. não se traduz num aumento da vantagem esperada.

Contudo é preciso notar que a substituição, neste caso, faz com que haja um aumento do benefício marginal dos gastos em I&D, ainda que na globalidade não haja um aumento dos gastos, vulgo investimento, em I&D.

As conclusões deste estudo são importantes para o debate sobre a eficácia dos incentivos fiscais como instrumento do Estado para atingir fins como o aumento do investimento ou a prossecução de novos projetos.

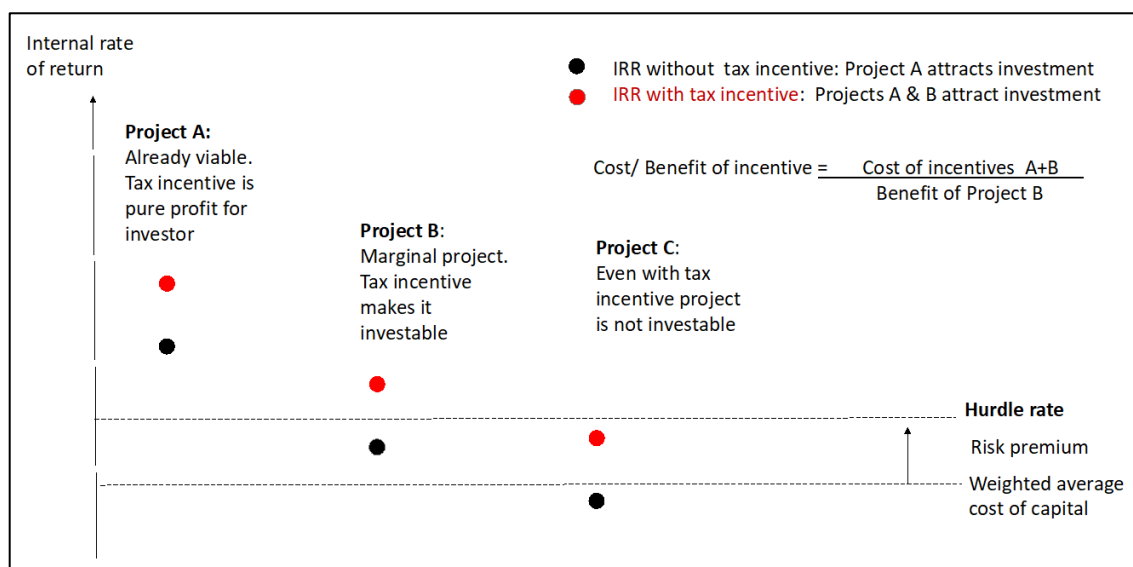
Assim, na construção e execução destes mecanismos, é particularmente importante aferir se estes estão de facto a contribuir para a realização do objetivo pretendido ou se, pelo contrário, estão apenas a subsidiar despesas sem que haja novas contribuições.

Com efeito, o legislador aquando da criação de benefícios fiscais, e dos seus mecanismos, deve ter presente o objetivo primacial de modo a desbloquear os problemas de fundo das empresas.

Como discutido por vários autores como Fazzari, Hubbard e Petersen (2014), Forstater (2017) ou Akcigit, Hanley e Stantcheva (2017), a vantagem marginal dos incentivos fiscais prende-se essencialmente com a eficácia com que desbloqueia a tomada de decisão de investimento por parte da empresa.

A figura 2.1 de Forstater (2017) ilustra este paradigma do benefício marginal dos incentivos fiscais ao investimento.

Figura 2.1 - Benefício marginal dos incentivos fiscais



(Fonte - Forstater (2017) *The Good, the Bad, and the Ugly: How do Tax Incentives Impact Investment?*)

Concluindo, para que os benefícios fiscais ao investimento contribuam efetivamente para o objetivo a que se propõem têm de se direccionar para os fatores de bloqueio ao investimento, e.g. restrições financeiras ou sobrecarga da estrutura de gastos fixos.

Como tal, a atribuição indiscriminada de benefícios fiscais incorre no risco de serem subsidiados investimentos não-marginais, e, conseqüentemente, não haver uma criação futura de rendimentos. Contudo, é necessário sublinhar a dificuldade em transpor estas conclusões para um contexto normativo sem a criação excessiva de restrições, de índole

burocrática, cujos efeitos práticos seriam porventura mais prejudiciais ao objetivo principal que o mal que visam evitar.

3 O IRC e o seu processo de liquidação

3.1 Conceito

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas insere-se no sistema fiscal português na categoria da tributação das empresas.

A regra constitucional do nº2 do artigo 104º da CRP estabelece que a tributação das empresas deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real. Para concretizar este normativo foi criado na reforma fiscal de 1988/1989 o IRC (Casalta Nabais, 2015b).

O IRC caracteriza-se por ser um imposto real, direto, periódico e proporcional.

Um imposto qualifica-se como real quando se centra na manifestação de riqueza sem considerar outros elementos diferenciadores ligados à capacidade económica do sujeito. Distingue-se dos impostos pessoais que têm em conta elementos diferenciadores relacionados com a capacidade contributiva como por exemplo a situação conjugal (Dourado, 2016).

Por imposto direto entende-se que o objeto do imposto são manifestações diretas, ou imediatas, de riqueza e da capacidade contributiva. Distingue-se de impostos indiretos que incidem sobre manifestações indiretas ou mediatas da riqueza e capacidade contributiva (Dourado, 2016).

Os impostos periódicos são aqueles cujo facto tributário se renova por diferentes períodos fiscais. Assim o facto tributário nasce e extingue-se ao fim de um determinado período fiscal, mas a continuidade da relação jurídica adquire um carácter de permanência, até que se verifique a alteração ou cessação da situação tributária, e.g. fim da atividade empresarial. Os impostos periódicos contrapõem-se aos de obrigação única cujo facto tributário nasce e extingue-se com um ato ou negócio jurídico, e.g. consumo (Dourado, 2016).

Por último, um imposto diz-se proporcional quando se materializam por taxa, ou alíquota, fixa, normalmente sob a forma de uma percentagem. Por serem ad valorem a proporcionalidade destes impostos torna-se suficiente para respeitar o princípio da igualdade, na medida em que vão incidir sobre a capacidade contributiva. Em contraponto temos os impostos progressivos que implicam a existência de taxas, ou alíquotas, variáveis, sob a forma do aumento de taxas tendo em conta o aumento de rendimento (Dourado, 2016).

No que respeita à incidência pessoal do IRC, diz-nos o artigo 2º do CIRC, que são sujeitos passivos do IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Já no prisma da incidência real, estabelece o artigo 3º do CIRC que o IRC incide sobre:

- a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;
- d) Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

Podemos sintetizar a informação do artigo 3º como disposto na Tabela 3.1:

Tabela 3.1 - Informação do nº1 do artigo 3º do CIRC

Sujeito Passivo	Localização	Base do Imposto
a) nº1 do art. 3º CIRC	Residente	Lucro
b) nº1 do art. 3º CIRC	Residente	Rendimento Global
c) nº1 do art. 3º CIRC	Não Residente	Lucro
d) nº1 do art. 3º CIRC	Não Residente	Rendimento Categorias IRS

(Fonte – Elaboração própria com base no artigo 3º do CIRC)

Convém aqui frisar a definição de lucro estabelecida no número 2 do artigo 3º do CIRC, que “consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código”.

Para efeitos da temática aqui abordada focar-nos-emos essencialmente nos sujeitos passivos referidos na alínea a) do número 1 do artigo 3º do CIRC.

Abordados os contornos gerais do IRC podemos agora incidir nas modalidades da determinação da sua matéria coletável, coleta e a na sua liquidação.

3.2 Determinação da Matéria Coletável, Coleta e Liquidação

3.2.1 Competência

Antes de mais é necessário estabelecer quem tem competência para proceder à determinação da matéria coletável.

Regra geral, a determinação é feita pelo próprio contribuinte, através de uma declaração-liquidação, limitando-se a administração tributária a fiscalizar a posteriori, e a corrigir, caso se imponha, as declarações e liquidações (Casalta Nabais, 2015b).

Contudo, nos casos em que há falta de apresentação da declaração de rendimentos por parte do contribuinte, compete à Autoridade Tributária, vulgo AT, a determinação do lucro tributável, apurado por métodos indiretos, nos termos dos artigos 87º a 89º da Lei Geral Tributária (LGT) (Casalta Nabais, 2015b).

3.2.2 Modalidades de determinação da matéria coletável

No que respeita às modalidades existentes para a determinação da matéria coletável, podemos distinguir entre a que é feita para empresas e entidades não empresariais (Casalta Nabais, 2015b).

Leia-se aqui empresas como entidades residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. Por seu turno, leia-se entidades não empresariais como entidades residentes que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português.

Deste modo, para as empresas, a determinação da matéria coletável tem como base o resultado contabilístico, corrigido nos termos do CIRC. Já as entidades não empresariais, a matéria coletável tem por base a soma algébrica dos rendimentos líquidos (Casalta Nabais 2015b).

Contudo, neste trabalho, iremos focar essencialmente a matéria coletável das empresas, pelo que iremos aprofundar sobretudo esta modalidade.

3.2.3 Resultado contabilístico

Como já referido in supra a matéria coletável parte do lucro tributável.

Neste contexto diz-nos o artigo 17º do CIRC que o lucro tributável é constituído pela “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Constitui assim a contabilidade o ponto de partida, e elemento vital, para a determinação da matéria coletável de IRC. O primeiro passo para a determinação da matéria coletável é a determinação do resultado antes de impostos (RAI), contemplado na Demonstração de Resultados e apurado de acordo com os princípios contabilísticos vigentes no Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

3.2.4 Correções fiscais ao resultado contabilístico

Como já referimos, o lucro tributável tem por base o lucro contabilístico, mas não se reconduz apenas a este. Quer isto dizer que o CIRC não adota um modelo de dependência total face à contabilidade, mas antes um modelo de dependência parcial.

A opção do legislador português foi a de estabelecer um modelo de dependência parcial como se descreve no preâmbulo do CIRC:

“Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.”.

Este modelo de dependência parcial é justificado pois enquanto o lucro contabilístico é determinado com base em princípios, normas e regras do direito contabilístico, e tem por destinatários os utentes das demonstrações financeiras, o lucro fiscal, por seu turno, rege-se por princípios e normas do direito fiscal e tem como destinatário, sobretudo, o Estado (Casalta Nabais, 2015b).

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal é pautada por uma ligação quase-simbiótica entre as duas áreas sobretudo no tecido empresarial onde a responsabilidade da área fiscal é frequentemente entregue ao contabilista.

Contudo, esta relação também é pautada pela controvérsia sobretudo no que toca à influência da fiscalidade aquando da aplicação do normativo contabilístico. A título de exemplo a tendência para a escolha do período de vida útil com base nos limites legais das amortizações e depreciações¹⁸ ao invés do tempo de vida económica que se espera obter.

Casalta Nabais (2015b) aponta quatro tipos de divergências entre o direito fiscal e o direito contabilístico:

- 1- Rendimentos contabilísticos não aceites fiscalmente;
- 2- Rendimentos fiscais que não são rendimentos contabilísticos;
- 3- Gastos contabilísticos não aceites fiscalmente;
- 4- Gastos fiscais que não são gastos contabilísticos.

Estas divergências podem ser permanentes ou temporárias. As últimas ocorrem quando o rendimento/gasto não concorre para a determinação do lucro tributável em determinado período, mas pode vir a ser chamado em períodos posteriores, e.g. impostos diferidos.

¹⁸ Regulado pelo regime estabelecido no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Deste modo, apurado o resultado contabilístico, o passo seguinte é efetuar as correções fiscais, isto é, aplicar o critério fiscal ao que foi apurado pelo critério contabilístico.

Em Portugal estas correções fiscais são apuradas anualmente através da declaração Modelo 22 de IRC. Nesta declaração, o contribuinte vai acrescer ou deduzir ao lucro contabilístico as várias rubricas até chegar ao lucro tributável que, posteriormente, servirá de base para o cálculo da matéria coletável.

Algumas das correções fiscais mais significativas apontadas por Dias (2015) são:

- Despesas não dedutíveis;
- Amortizações não aceites;
- Majorações fiscais de gastos;
- Imparidades não aceites.

Antes de prosseguirmos, convém recordar a relevância fiscal dos gastos aceites/ não aceites nos termos do artigo 23º-A do CIRC.

O artigo 20º do CIRC refere que “consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, ...”.

Contudo, como já vimos, isto não quer dizer todos os gastos/rendimentos contabilísticos são aceites no plano fiscal, como enumera o artigo 23º-A do CIRC.

O atual artigo 23º-A do CIRC elenca assim os diversos gastos não aceites em sede de IRC, demonstrando deste modo uma natureza taxativa (Taborda, 2011).

Um dos fundamentos para a existência desta norma é o da dificuldade de separar em, sede da tributação dos rendimentos, os gastos de natureza empresarial e aqueles de natureza pessoal. Neste sentido a legislação fiscal afasta do âmbito do lucro tributável certos gastos de natureza ambígua, por se incluírem numa “zona cinzenta” (Taborda, 2011).

Cabe ainda recordar que até à reforma do IRC em 2014, pela Lei nº2/2014, de 16 de janeiro, a aceitação fiscal dos gastos dependia de dois predicados: a conformidade formal, ou documental, e a indispensabilidade do gasto à atividade empresarial. Este último

critério foi deixado cair em 2014, contudo não deixa de relevar aquela que foi a preocupação do legislador com muitas das problemáticas aqui abordadas ¹⁹.

Adicionalmente, é preciso efetuar a correção das variações patrimoniais positivas e negativas que não se encontram refletidas no lucro contabilístico (artigos 21º e 24º do CIRC), bem como efetuar a eliminação da dupla tributação económica, pela dedução de lucros já tributados, constante nos artigos 51º e seguintes do CIRC.

3.2.5 Apuramento da matéria coletável

Feitas as devidas correções fiscais e apurado o lucro tributável, cabe agora calcular a matéria coletável da empresa.

A transição do lucro tributável para a matéria coletável consiste essencialmente na execução de duas deduções, são elas:

1. O reporte de prejuízos;
2. O reporte de benefícios fiscais dedutíveis ao lucro tributável.

Os benefícios fiscais aqui mencionados encontram-se legislados sobretudo no EBF e operam por dedução ao lucro tributável. Estes benefícios podem assumir várias formas e objetivos, desde o incentivo à criação de emprego até à capitalização das empresas.

3.2.6 Cálculo do imposto – Coleta líquida

No fim de apurada a matéria coletável é iniciado o cálculo do imposto.

Nos termos do artigo 87º, a taxa aplicável de IRC é atualmente de 21%. Excetua-se aqui as PME's para as quais a taxa de IRC sob os primeiros 15.000€ é de 17% (conforme disposto no Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro).

É aplicada ainda, nos termos do artigo 87º-A do CIRC uma derrama estadual sobre a parte da matéria coletável que ultrapasse os 1.500.000 €. Esta derrama é progressiva e consiste em três escalões como nos mostra a tabela 3.2.

¹⁹ Para uma melhor apreciação da problemática da indispensabilidade dos gastos e a sua consequente aceitação fiscal à data vide Taborda (2011).

Tabela 3.2 - Derrama Estadual

Matéria Coletável	Derrama Estadual (%)
De 1.500.000 € até 7.500.00 €	3 %
De 7.500.000 € até 35.000.000 €	5 %
Superior a 35.000.000 €	9 %

(Fonte - Elaboração própria com base nos artigos 87º e 87º-A do CIRC)

Após a aplicação da taxa chegamos, por fim, à coleta de IRC.

Esta coleta, contudo, não equivale ao imposto a pagar.

De modo a terminar a liquidação do imposto temos primeiro de abater ao valor da coleta os benefícios fiscais que operam por dedução a esta, nos quais se sobressaem os constantes do CFI, isto é o RFAI, SIFIDE, DLRR e BFC.

Cabe ainda nesta fase anular a dupla tributação internacional, tanto jurídica como económica, via de regra por crédito imposto apurada nos termos dos artigos 91º e 91º-A do CIRC.

Estas rubricas devem ser abatidas à coleta de acordo com a ordem estabelecida no artigo 90º do CIRC, isto é:

- 1º - Dupla tributação jurídica internacional;
- 2º - Dupla tributação económica internacional;
- 3º - Benefícios fiscais (que operam por dedução à coleta);
- 4º - Pagamentos especiais por conta;
- 5º - Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso.

Após estes procedimentos, obtemos por fim a coleta líquida do IRC, que é o encargo que de facto tem de ser pago pelas entidades.

3.2.7 Cobrança do imposto

Por fim, estando o imposto liquidado, resta apenas executar a cobrança do imposto.

A cobrança do imposto é executada através de quatro mecanismos distintos:

- a) Pagamentos por conta: são feitos três pagamentos (ou adiantamentos) durante o período de tributação, via de regra em julho, setembro e dezembro. Os montantes dos pagamentos são calculados com base na declaração de rendimentos do período

de tributação anterior. Aquando do momento de liquidação do IRC do período de tributação em causa, através da declaração Modelo 22, a diferença entre os pagamentos por conta e a coleta líquida dá lugar a um novo pagamento ou, se for o caso, a um reembolso.

b) Pagamento especial por conta: neste mecanismo, há um adiantamento do IRC (feito de uma só vez em março ou a dois tempos em março e outubro). Contudo, ao contrário dos pagamentos por conta, caso o pagamento seja superior ao montante líquido da coleta não há direito a um reembolso. Este facto torna o pagamento especial por conta num verdadeiro imposto mínimo, gerando assim muita controvérsia. Tem havido um desinvestimento neste mecanismo por parte do legislador sendo que em 2018 as entidades com a situação fiscal regularizada nos últimos dois anos foram dispensadas de realizar este pagamento.

c) Retenção na fonte: assumem a forma de um pagamento antecipado feito por terceiros e aplica-se aos rendimentos elencados no artigo 94º do CIRC.

d) Pagamento de imposto liquidado pelos serviços: é a cobrança efetuada no seguimento de uma liquidação feita pela AT, nos termos do artigo 110º do CIRC. Após a notificação, o contribuinte tem 30 dias para efetuar o pagamento, ou exercer o direito de resposta.

3.2.8 Esquematização da liquidação do IRC

Sumariamente podemos visualizar o processo de liquidação do IRC descrito in supra na tabela 3.3.

Tabela 3.3 - Esquema da liquidação do IRC

+/-	Rubrica
=	Resultado contabilístico
-	Gastos não aceites (art. 23-A)
+/-	Variações positivas e negativas não refletidas no resultado (art. 21º e 24º)
+/-	Correções fiscais (Quadro 7 da Modelo 22)
-	Eliminação da dupla tributação económica (art. 51º ; 51º-C e 51º-D)
=	Lucro tributável

-	Prejuízos fiscais (art. 15º nº 1 al. a) e art. 52º)
-	Benefícios fiscais que operem ao lucro tributável (art. 15º nº1 al. a))
=	Matéria coletável
*	Taxa (art. 87º)
=	Coleta
-	Eliminação da dupla tributação internacional, jurídico e económica (art. 91º e 91º-A)
-	Benefícios fiscais que operem à coleta (art. 92º)
-	Pagamento especial por conta (art. 93º)
-	Retenções na fonte (Art. 94º a 98º)
=	Imposto a pagar

(Fonte - Adaptado do esquema de determinação do IRC em Casalta Nabais, *Direito Fiscal 2015b*, página 541)

3.3 Aspectos Conceptuais da Liquidação

3.3.1 Da aplicação dos artigos 89º e 90º às Tributações Autónomas

Como já vimos anteriormente, os artigos 89º e 90º do CIRC estabelecem a competência, procedimento e forma da liquidação do IRC. No entanto, estes artigos, bem como as declarações previstas nos artigos 120º e 122º do CIRC, são também aplicáveis às tributações autónomas.

Esta circunstância encontra-se atualmente exposta no nº 21 do artigo 88º, relativa às taxas das tributações autónomas segundo o qual “a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.”

Contudo, a mesma conclusão poderia ser atingida ainda antes da introdução desta norma.

Como nos diz o acórdão 45/2018-T, de 15 de junho, do CAAD, devido à natureza de IRC das tributações, pese embora as suas diferenças como vimos in supra, a liquidação das tributações autónomas seria feita pelo artigo 90º pois este refere-se a todas as formas de liquidação do IRC, previstas no CIRC.

Não fosse este o caso e as tributações autónomas estariam feridas de ilegalidade por violação do artigo 103º, n.º 3 da CRP. (Acórdão 45/2018-T - CAAD 2018).

Assim a liquidação das tributações autónomas teria sempre de ser efetivada através do artigo 90º do CIRC sob pena de a sua liquidação não assentar em nenhuma norma legal.

Em suma é facto assente que a liquidação das tributações é feita segundo a declaração Modelo 22, dentro dos moldes estabelecidos nos artigos 89º e 90º, à semelhança do IRC.

3.3.2 Da aplicação da dedução dos Benefícios Fiscais do CFI à coleta de IRC.

No que concerne à dedução dos benefícios fiscais à coleta, previstos no CFI, está estipulado na própria legislação que estes são executados através do artigo 90º do CIRC²⁰, que refere que a dedução é feita à coleta do IRC, e até a sua concorrência.

Cabe destacar que a terminologia utilizada implica uma necessidade de coleta de IRC, o que por si só não implica a existência de lucro tributável, por força de fatores de que são exemplo as tributações autónomas.

No que concerne à aplicação dos benefícios fiscais à coleta, é necessário relembrar que dentro do RETGS, como vimos in supra, há uma partilha de facto dos benefícios fiscais obtidos dentro do grupo económico, pois esta dedução é efetuada após o lucro tributável, e o RETGS estabelece que a coleta do grupo é igual à soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos apurados intra-grupo.

Deste modo, na ótica de um grupo económico, é possível que no caso de uma empresa que tenha RFAI mas que não tenha apurado uma “coleta” individual positiva, o RFAI seja “utilizado” para deduzir à coleta de uma outra empresa do grupo que tenha gerado lucro tributável, e assim coleta.

No entanto, relembramos os limites já referidos in supra na aplicação de benefícios fiscais que tenham sido apurados antes da adesão ao RETGS²¹.

É ainda de ressaltar que o usufruto dos benefícios fiscais fica afastado quando a determinação do lucro tributável é efetuada por métodos indiretos. Esta cláusula de

²⁰ Vide artigos 23º (DLRR); 29º (RFAI); e 38º (SIFIDE II).

²¹ Vide Informação Vinculativa n.º 1212 - 2010, processo 002853.

salvaguarda justifica-se pela natureza dos métodos indiretos e encontra-se em linha com as restantes disposições referentes a este mecanismo.

4 Metodologia

4.1 Questão de investigação e objetivo

O objetivo deste estudo é efetuar uma análise crítica às decisões proferidas nos tribunais acerca da temática da dedução de benefícios fiscais aos encargos relativos às tributações autónomas.

Deste modo, esta investigação visa apurar as tendências e interpretações da jurisprudência relativamente a esta temática, bem como, estudar as respetivas implicações.

Assim, pretendemos dar resposta às seguintes questões:

- É possível efetuar deduções por benefícios fiscais aos encargos gerados pelas tributações autónomas?
- Existe uma tendência, ou não, nas decisões proferidas?
- Quais as principais interpretações dos tribunais relativamente às características dos benefícios fiscais ao investimento e das tributações autónomas?

4.2 Metodologia de investigação

A metodologia utilizada para responder às questões propostas é essencial no processo de investigação.

Nesta dissertação optamos por uma abordagem normativa de investigação, dadas as especificidades desta temática que não poderiam ser abordadas através de outras metodologias, nomeadamente através de metodologias quantitativas ou qualitativas.

A metodologia deste estudo consiste na análise jurisprudencial. Para executar esta estratégia de investigação, optámos por utilizar o método do estudo de caso por melhor se adequar aos objetivos propostos.

O uso deste método justifica-se pela amplitude de opiniões na doutrina sobre esta temática. Consequentemente, a compreensão da posição dos tribunais é essencial para descortinar as principais argumentações e assim fixar uma opinião sobre o tema.

Em suma, a metodologia a ser empregada para dar resposta às questões in supra é a análise jurisprudencial feita através de estudos de caso, complementada por análises críticas sobre as várias decisões proferidas dos tribunais.

4.3 Definição da amostra

A análise jurisprudencial irá incidir sobre o estudo dos acórdãos proferidos pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Para a realização deste estudo, seleccionámos todos os acórdãos do CAAD que versem sobre litígios centrados na dedução de benefícios fiscais do CFI aos encargos das tributações autónomas.

Antes de justificar a opção pelas decisões do CAAD, cabe fazer uma apresentação desta instituição.

4.3.1 Centro de Arbitragem Administrativa

O Centro de Arbitragem Administrativa foi criado em 2009 ²² como um centro de arbitragem institucionalizada de carácter especializado.

No CAAD podem ser resolvidos litígios da área administrativa e tributária do Direito Público, tendo o CAAD competência para julgar litígios que tenham por objeto quaisquer matérias jurídico-administrativas.

A tramitação dos processos arbitrais em matéria administrativa e tributária pauta-se pela celeridade (os processos devem ser concluídos no prazo máximo de seis meses ²³) e pela transparência (todas as decisões são publicadas, os árbitros são sempre identificados e os acórdãos enviados para a Procuradoria-Geral da República).

A arbitragem é efetuada de dois modos:

Um árbitro – caso o contribuinte opte por não indicar um árbitro e a causa seja inferior a 60.000 €.

Três árbitros – caso o contribuinte opte por indicar um árbitro ou a causa seja superior a 60.000 €.

Neste segundo modo, um árbitro é escolhido pelo contribuinte, outro pela AT e o terceiro (que será o árbitro-presidente) é escolhido por ambas as partes ou, em alternativa, por sorteio.

²² Através do Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça, posteriormente alterado pelo Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, da Secretária de Estado da Justiça.

²³ Podendo este prazo ser prolongado por períodos de dois meses, até um limite total de seis meses

Os árbitros devem ser juristas ²⁴ com, pelo menos, dez anos de experiência ²⁵. De modo a garantir a imparcialidade e independência, os árbitros não podem ter tido qualquer relação profissional, direta ou indiretamente, com o contribuinte ou com as finanças, nos dois anos anteriores.

Os acórdãos proferidos pelo CAAD são decididos de acordo com o direito constituído pelo que devem ser acatados, não sendo admitido o recurso na equidade. Contudo as decisões do CAAD são passíveis de recurso tanto para o STA como o Tribunal Constitucional, nos casos aplicáveis.

A escolha dos acórdãos do CAAD recai essencialmente pelo facto de estes serem mais concisos na fundamentação, sem perderem o detalhe necessário para a compreensão das decisões proferidas. Este facto, fruto da celeridade dos processos no CAAD, aliado à rápida consulta dos processos através do portal do CAAD, facilita a análise jurisprudencial, tornando-a mais eficaz e consistente.

Esta escolha encontra limitações sobretudo pela possibilidade de recurso destas decisões, ainda que para os tribunais judiciais, cujas decisões optamos por não analisar.

4.3.2 Definição do corte na amostra

Desde a primeira decisão do CAAD sobre este tema até à atualidade, houve uma série de jurisprudência e revisões/reações legislativas que introduziram alterações significativas às tendências nas decisões proferidas, bem como às análises, argumentações e polos de debate presentes nos acórdãos.

Deste modo, após uma breve análise aos mais recentes acórdãos ²⁶ emitidos é patente que a atual controvérsia se centra sobretudo na questão da natureza interpretativa das normas de alteração introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado 2016.

É ainda central nas decisões proferidas o acórdão do Tribunal Constitucional 197/2016, de 13 de abril, que estabeleceu uma série de considerações jurídicas acerca da natureza

²⁴ Nas questões de conhecimento especializado pode ser eleito um árbitro não-presidente que seja licenciado em Economia ou Gestão, desde que preenchido os critérios da experiência.

²⁵ Esta experiência é comprovada através do exercício de funções públicas de magistratura, advocacia, consultadoria e jurisconsultadoria, docência no ensino superior ou investigação, serviço na administração tributária, e ainda de trabalhos científicos relevantes para o domínio.

²⁶ Sendo estes acórdãos os seguintes: 649/2018; 569/2018; 406/2018; 439/2018; 402/2018; 440/2018. Todos estes acórdãos foram proferidos pelo CAAD, estando quatro contra a dedução de benefícios fiscais aos encargos com tributações autónomas e dois a favor desta dedução.

das tributações autónomas na jurisprudência constitucional. O foco neste tipo de questões técnico-jurídicas não é, de todo, o objetivo desta investigação, pelo que optamos por efetuar um corte na amostra, excluindo os acórdãos que pudessem estar enviesados pelos dois documentos acima citados: LOE 2016 e o acórdão do Tribunal Constitucional 197/2016, de 13 de abril.

Contudo, dada a sua relevância, cabe aqui fazer um breve sumário destes dois documentos.

Primeiramente o acórdão 197/2016, de 13 de abril, do Tribunal Constitucional surge na sequência de um pedido de ilegalidade da autoliquidação de IRC na parte relativa às tributações autónomas proveniente do artigo 88º n.º13 alíneas a) ²⁷ e b) ²⁸ bem como do n.º 14 ²⁹, do mesmo artigo, do CIRC, por inconstitucionalidade destas disposições.

Este acórdão negou a procedência deste recurso, no entanto estabeleceu um novo entendimento na doutrina relativamente à natureza das tributações autónomas e do IRC.

Com efeito, a respeito do princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real, estabeleceu este acórdão que “... a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que não incide diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, novo facto tributário.”.

Assim, prossegue o mesmo acórdão, “o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos”.

Posteriormente, já no que concerne ao princípio da proporcionalidade, o acórdão refere que “a tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre as despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, e, por conseguinte, ela não tem a consequência, (...), de ampliar a taxa sobre a tributação global relativa aos rendimentos da empresa.”, prossegue,

²⁷ Referente à tributação autónomas sobre gastos e encargos com compensações ou indemnizações à Gestão.

²⁸ Referente à tributação autónomas sobre remunerações variáveis, superiores a 25 % da remuneração anual e superiores a 27.500€, à Gestão.

²⁹ Referente ao agravamento em 10 % das tributações autónomas caso a sociedade incorra em prejuízos fiscais.

“... a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC”.

Por fim, embora já houvesse entendimentos anteriores neste sentido, diz-nos o acórdão 197/2016, de 13 de abril, do Tribunal Constitucional a respeito do princípio da capacidade contributiva que “a despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização [da] despesa.”.

A fixação destes entendimentos na jurisprudência constitucional introduziu nas decisões posteriores uma clara demarcação entre aquilo que deve ser entendido como tributações autónomas em oposição ao que deve ser entendido como IRC.

Assim, os entendimentos relativos a mecanismos previstos para o IRC passaram a estar em xeque aquando da sua aplicação às tributações autónomas, como sucedeu com a dedução de benefícios fiscais previstos para a coleta de IRC.

Em segundo lugar, a Lei do Orçamento de Estado 2016 introduz no artigo 88º do CIRC uma nova disposição, o atual número 21, que regula a liquidação das tributações autónomas.

Estabeleceu, à data, este número que: “A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previsto no artigo 89º e tem por base os valores e as taxas que resultem nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”.

Podemos analisar esta disposição em três partes.

Primeiro, as tributações autónomas são liquidadas de acordo com o artigo 89º, que remete para o artigo 120º, e para a declaração Modelo 22, o procedimento de liquidação deste tributo. Esta leitura já vinha sendo unânime dada a inserção das tributações autónomas no CIRC, contudo foi importante para atribuir um caminho próprio para as tributações autónomas.

Segundo, a liquidação tem por base os valores e as taxas que resultem nos números anteriores. Aqui a análise deve ser feita sobretudo na negativa pois, embora esta prerrogativa fosse consensual, não era claro no texto da lei até que ponto os mecanismos previstos no CIRC eram, ou não, aplicáveis às tributações autónomas.

Por fim, em terceiro, em linha com o anterior, estabelece que aos valores calculados no artigo 88º não devem ser efetuadas quaisquer deduções. Nesta parte há uma expressa vontade do legislador em separar a liquidação das tributações autónomas da liquidação do IRC, afastando contundentemente qualquer dedução que até então se pudesse julgar aplicável às tributações autónomas.

Antes da introdução do número 21 no artigo 88º pela LOE 2016, a prática era a liquidação das tributações autónomas conjuntamente com a liquidação do IRC, por defeito através do artigo 89º e subsequentemente pelo artigo 120º e pela declaração Modelo 22. No entanto, esta prática gerou variadas dúvidas e controvérsias acerca da natureza das tributações autónomas, mas sobretudo acerca da autonomia da liquidação dos respetivos montantes apurados.

Ao invés, com o novo número 21 há uma demarcação clara por parte do legislador que visou, justamente, separar, e assim clarificar, a liquidação feita em sede de IRC daquela feita em sede de tributações autónomas.

Cabe ainda assinalar aqui que posteriormente houve uma nova alteração no número 21 do artigo 88º do CIRC pela Lei do Orçamento de Estado de 2018, onde passou a constar: “A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previsto no artigo 89º e tem por base os valores e as taxas que resultem nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.”.

Esta alteração visou sobretudo reforçar a autonomização do processo de liquidação das tributações autónomas, isolando-as de quaisquer deduções, ainda que estas resultem de legislação especial, como é o caso das deduções por benefícios fiscais.

Dada a importância destes documentos, optamos por fazer um corte ao dia 31/03/2016 de modo a expurgar da nossa análise os acórdãos que pudessem ter sido influenciados por estes dois documentos.

4.3.3 Amostra selecionada

Assim, com base nos critérios in supra, o total da nossa amostra é de 9 acórdãos ³⁰ do CAAD, todos proferidos antes do dia 31/03/2016.

Tabela 4.1 - Acórdãos selecionados na amostra

Acórdão	Benefício Fiscal
697/2014-T	<i>SIFIDE</i>
769/2014-T	<i>SIFIDE</i>
219/2015-T	<i>SIFIDE</i>
369/2015-T	<i>RFAI</i>
370/2015-T	<i>RFAI</i>
673/2015-T	<i>CFEI³¹</i>
740/2015-T	<i>SIFIDE II / RFAI</i>
784/2015-T	<i>SIFIDE</i>
637/2015-T	<i>RFAI</i>

A análise destes acórdãos vai ser estruturada do seguinte modo: primeiramente iremos fazer a descrição do caso e dos factos, de seguida vamos fazer a exposição da decisão e por último iremos efetuar uma análise crítica do caso.

A ordem de apresentação dos acórdãos vai ser agrupada por benefício fiscal, por ordem cronológica dentro de cada grupo.

³⁰ Nesta amostra não consta o acórdão 603/2014-T, de 20 de março de 2015, por o Tribunal Arbitral ter considerado que não tinha competências materiais para o julgar.

³¹ CFEI – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento. É um benefício fiscal ao investimento criado pela Lei 49/2013, de 16 de julho, que opera por dedução à coleta do IRC calculada pelo artigo 90º do CIRC. Este benefício fiscal apenas foi válido para despesas efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013.

5 Análise da Jurisprudência

5.1 Acórdão 769/2014-T de 08/04/2015 – SIFIDE

5.1.1 Apresentação do caso

Este processo surge na sequência da contestação da requerente, sociedade dominante de um grupo fiscal, ao indeferimento parcial da reclamação graciosa que apresentou da liquidação de IRC referente ao exercício de 2011.

A requerente pretendia utilizar o benefício fiscal SIFIDE que tinha disponível, no valor de 3.255.529,30 €, para deduzir aos encargos apurados com as tributações autónomas, no valor de 443.189,22 €.

Sucedem que, esta dedução não pôde ser efetuada uma vez que o modelo de declaração de IRC que consta do sistema informático da AT não o permitia.

Perante o indeferimento da reclamação graciosa pela AT, a requerente veio através do presente processo peticionar a ilegalidade do mencionado indeferimento e, conseqüentemente, a ilegalidade da autoliquidação do IRC de 2011, no respeitante aos montantes de tributações autónomas.

5.1.2 Decisão

O tribunal arbitral decidiu no sentido de julgar procedente o pedido da requerente, declarando assim a ilegalidade do despacho da AT que indeferiu a reclamação graciosa, e, deste modo, também a ilegalidade da autoliquidação do IRC.

Conseqüentemente, a AT foi condenada a restituir à requerente os montantes apurados de tributações autónomas, no valor de 443.189,22 €, que não tinham sido deduzidos através do crédito fiscal do SIFIDE aquando da liquidação.

5.1.3 Análise crítica

O principal argumento utilizado pela requerente foi o da natureza da coleta das tributações autónomas ser considerado coleta de IRC, e assim relevar também para efeitos de dedução dos créditos fiscais apurados pelo SIFIDE.

Aqui o entendimento foi que o SIFIDE não refere que os seus créditos fiscais são dedutíveis a toda e qualquer coleta de IRC mas antes delimita o âmbito da sua dedução ao montante apurado nos termos do artigo 90º do CIRC.

Deste modo, a questão não se centra na natureza da coleta, mas sim em saber se o montante foi apurado com base no artigo 90º do CIRC, ou não.

O tribunal considerou que os montantes relativos às tributações autónomas são liquidados nos termos do artigo 90º, sendo que a sua autonomia se restringe apenas às taxas aplicáveis. Neste sentido, entendeu que os créditos fiscais do SIFIDE poderiam ser aplicados à coleta das tributações autónomas.

Por seu turno, a AT argumentou que o sistema do IRC é um sistema dual em que as tributações autónomas são liquidadas paralelamente ao IRC e não em conjunto. Alegou também a AT que a consideração do valor das tributações autónomas para efeitos de dedução é contrária ao espírito do sistema, desvirtuando o carácter anti abuso que levou à implementação destas tributações.

Perante esta argumentação, o tribunal arbitral entendeu que a natureza de norma anti abuso não constitui uma justificação para o afastamento da coleta do âmbito da dedutibilidade, não havendo base legal para tal e dando como exemplo outras normas anti abuso relativas aos preços de transferência ou à subcapitalização.

Adicionalmente, entendeu ainda o tribunal que ao visar desincentivar certos comportamentos dos contribuintes as tributações autónomas estão apenas a procurar proteger, ou aumentar, as receitas fiscais.

Assim os benefícios fiscais concedidos têm total legitimidade para serem utilizados pois, como refere o artigo 2º nº1 do EBF, os benefícios fiscais “são medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

No nosso entender esta última consideração é um pouco restrita sendo os objetivos das tributações autónomas mais amplos do que a simples obtenção de receitas fiscais. No entanto, este acórdão refere-se ao período de tributação de 2011, tendo o carácter extrafiscal das tributações autónomas se tornado mais proeminente nos anos posteriores.

5.2 Acórdão 697/2014-T de 13/05/2015 – SIFIDE

5.2.1 Apresentação do caso

A requerente iniciou este pedido de pronuncia arbitral com o objetivo de ver declaradas a ilegalidade da autoliquidação dos exercícios 2011 e 2012, na parte produzida pelas taxas de tributação autónoma.

A requerente é uma SGPS que intervém como sociedade dominante de grupo.

Deste modo, é pedida a ilegalidade da autoliquidação do IRC, 2011 e 2012, pois o programa da AT não permitiu a aplicação dos créditos fiscais apurados pelas várias empresas do grupo aos montantes apurados de tributações autónomas.

É também pedido o indeferimento da reclamação graciosa que a requerente havia feito junto da AT e que esta indeferiu.

Em suma, a requerente reclama o reembolso de 811.209,88 €, relativo ao período de 2011, e 167.805,10 €, relativo ao período de 2012.

5.2.2 Decisão

O tribunal arbitral decidiu julgar improcedentes os pedidos para a ilegalidade das autoliquidações do IRC, nos valores de 811.209,88 € e 167.805,10€, de 2011 e 2012, respetivamente, bem como o indeferimento da reclamação graciosa, feitos pela requerente.

Julgou-se assim contra a dedução dos benefícios fiscais aos encargos apurados pelas tributações autónomas.

Esta decisão foi tomada com um voto contra no qual se entendeu que, pela conjugação do artigo 4^a do SIFIDE com o artigo 90^o do CIRC, não haveria qualquer base legal para o afastamento da dedutibilidade.

5.2.3 Análise crítica

O tribunal entendeu que, nos termos do artigo 4^o do SIFIDE assim como do artigo 90^o do CIRC, os valores apurados pelo benefício fiscal são de facto deduzidos aos montantes apurados nos termos do artigo 90^o do CIRC, e até a sua concorrência.

Contudo, entendeu também o tribunal que a coleta do artigo 90^o se resume à coleta apurada com base na matéria coletável, conforme a alínea a) do n^o1 do artigo 90^o.

Assim, no que concerne às tributações autónomas, “estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90^o do CIRC”.

Este último apuramento parece-nos desadequado, pois, como referido no voto de vencido, não havendo nenhuma disposição legal no CIRC que estabeleça um modo específico de liquidação para as tributações autónomas, esta tem de ser feita nos termos do artigo 90^o.

Caso contrário, estaríamos perante uma lacuna na lei, pois as tributações autónomas careceriam de um veículo legal para a sua liquidação. Esta realidade levaria então a uma violação do princípio da legalidade tributária, na medida em que a liquidação não seria feita nos termos da lei.

Desta forma é nossa opinião que mesmo sem o atual nº 21 do artigo 88º do CIRC, a liquidação das tributações autónomas teria de ser feita pelos artigos 89º e 90º do CIRC.

Outra linha de argumentação utilizada foi a de que o mecanismo de tributação autónoma visa primordialmente acautelar os equilíbrios gerais do sistema fiscal, os equilíbrios dentro do IRC e a própria receita deste.

Concretizando, argumenta-se que este mecanismo visa impedir que, através da relevação significativa de encargos, se introduzam entorses ao sistema e a expectativa sobre o que deverá ser a receita “normal” do imposto não saia gorada.

Deste modo, há que considerar as tributações autónomas no seu contexto de norma anti abuso. Ora, neste contexto, não se compagina que visando reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável e ainda combater a evasão fiscal, as tributações autónomas potenciem-se elas próprias como fator para a redução do lucro tributável.

Esta linha de argumentação foi muito influenciada pelo entendimento presente na Lei nº2/2014, de 16 de janeiro, que aditou ao artigo 23º-A do CIRC a disposição que previu a não dedutibilidade, para efeitos de IRC, dos encargos com as tributações autónomas.

No nosso entender, esta analogia fica limitada no caso em análise, uma vez que a questão não se centra na utilização dos encargos suportados com um imposto para abate noutro, mas sim na utilização de benefícios fiscais, sob a alçada do corolário de “medidas excecionais instituídas para tutela de interesses extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, para abater a uma tributação que prossegue também interesses extrafiscais.

5.3 Acórdão 219/2015-T de 05/10/2015 – SIFIDE

5.3.1 Apresentação do caso

O presente pedido de pronúncia arbitral teve como objetivo a declaração de ilegalidade ao indeferimento da reclamação graciosa que apresentou face à impossibilidade de na autoliquidação do IRC, do período de 2011, se poder proceder à dedução dos créditos

fiscais, apurados no SIFIDE, ao montante de taxas de tributações apuradas, no valor de 698.546,41€.

A requerente é uma SGPS que encabeça o pedido como sociedade dominante de um grupo de sociedades, sujeito ao RETGS.

O pedido nasce do bloqueio da declaração Modelo 22 do IRC e do sistema informático da AT que impediram a requente de deduzir os benefícios fiscais, no âmbito do SIFIDE, à coleta gerada pelas tributações autónomas.

Alega a requerente que tendo as tributações autónomas natureza de IRC deveria ser permitida a dedução do SIFIDE.

5.3.2 Decisão

O tribunal arbitral deu procedência ao pedido de pronúncia.

Deste modo, foi declarada a ilegalidade do despacho da AT que indeferiu a reclamação graciosa feita pela requerente e, conseqüentemente, declarada a ilegalidade da autoliquidação na parte em que não foi deduzido o crédito do SIFIDE ao montante de 698.546,41 € referente à coleta das tributações autónomas, tendo a AT de proceder ao reembolso desta quantia.

5.3.3 Análise crítica

A linha de argumentação utilizada pela AT neste processo baseou-se em duas premissas. Primeiro na inexistência de qualquer referência a tributações autónomas no artigo 90º, levantando dúvidas sobre a aplicação de benefícios que operem à coleta gerada por esta norma legal.

Em segundo, argumentou a AT que esta dedução é contrária ao espírito do sistema na medida em que a tributação pretendida seria mitigada, desfazendo-se o efeito dissuasor que o legislador visou atingir com a criação das tributações autónomas.

O tribunal arbitral deu resposta a esta argumentação ao abordar a aplicação do artigo 90º às tributações autónomas. Entendeu o coletivo que o artigo 90º se refere ao apuramento do IRC em todas as formas previstas no seu Código, incluindo as tributações autónomas, na medida em que não existe qualquer outra disposição que preveja a liquidação destas.

Concretizando, as diferenças entre a coleta das tributações autónomas e a coleta do lucro tributável residem na determinação da matéria tributável e nas taxas, mas não na forma de liquidação.

No que concerne à mitigação dos encargos pretendidos pelo legislador, diz-nos o tribunal que esta realidade se encontra em linha com a concessão de benefícios fiscais porque, por definição, tutelam interesses extrafiscais superiores aos da tributação que impedem.

5.4 Acórdão 784/2015-T de 13/05/2016 – SIFIDE

5.4.1 Apresentação do caso

O caso agora em análise tem subjacente um pedido de pronúncia arbitral em que a requerente pretende ver declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada à AT onde requeria a anulação das autoliquidações de IRC, para os períodos de 2012 e 2013, na parte respeitante às tributações autónomas, nos valores de 67.427,51 € e 71.991,97 €, respetivamente, por afastamento indevido das deduções à coleta.

Subsidiariamente, pede a requerente que, caso se entenda que o artigo 90º não se aplica às tributações autónomas, seja declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas efetuadas, e consequentemente também a sua anulação, por ausência de base legal para a sua liquidação.

O pedido é ainda subdividido em duas partes: uma relativa à não dedução dos créditos apurados pelo SIFIDE e outra pela não dedução dos pagamentos especiais por conta.

5.4.2 Decisão

O tribunal arbitral entendeu dar procedência ao pedido de pronúncia arbitral na parte relativa à não utilização do SIFIDE e em não dar procedência no que concerne à não dedução dos pagamentos especiais por conta.

Assim o tribunal mostrou-se favorável à dedução do SIFIDE aos encargos apurados pelas tributações autónomas, tendo a AT sido condenada ao reembolso destas quantias.

5.4.3 Análise crítica

Neste processo há um desvio na linha de argumentação da AT, face aos anteriores casos analisados, pois, embora comece por alegar que o artigo 90º do CIRC não se aplica às

tributações autónomas, a AT vem reconhecer que a liquidação das tributações autónomas é efetuada com base nos artigos 89º e 90º do CIRC.

Contudo, a liquidação é feita segundo regras diferentes, ora pelo artigo 88º para os factos da tributação autónoma, ora pelo artigo 87º para a matéria coletável apurada de acordo com o capítulo II do CIRC.

Com efeito, deste método resultaria que o artigo 90º não teria um carácter unitário, motivo pelo qual a dedução seria aplicável apenas a uma parte, a oriunda do artigo 87º.

O tribunal contra-alegou que a circunstância de uma autoliquidação de IRC poder conter vários cálculos parciais não implica que haja mais do que uma liquidação, como resulta da terminologia utilizada na norma «liquidação», no singular.

Também o englobamento de vários cálculos de aplicação de taxas não releva para o afastamento do carácter unitário da liquidação na medida em que o próprio artigo 87º contém situações similares, de vários cálculos e taxas, nos seus números 4 a 6.

De assinalar ainda a hipótese levantada pelo coletivo de árbitros onde, dado o teor literal do artigo 4º do SIFIDE, articulado com o artigo 90º do CIRC apontar favoravelmente à dedução deste benefício fiscal aos encargos das tributações autónomas, se questiona a possibilidade de utilizar uma interpretação restritiva da lei.

Uma interpretação restritiva da lei só se justifica nos casos em que “o intérprete chega à conclusão de que o legislador adotou 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.” (Baptista Machado, 1983).

Como fundamento para esta interpretação é apresentado o facto de as tributações autónomas visarem desincentivar certos comportamentos dos contribuintes suscetíveis de afetarem o lucro tributável. Contudo, este desincentivo é justificado pela proteção da receita fiscal, ao passo que os benefícios fiscais por definição defendem interesses superiores aos da tributação que impedem.

Assim para o legislador na ponderação dos interesses em causa (receita fiscal vs estímulo ao investimento) é indiferente o método de cálculo provir do artigo 87º ou 88º do CIRC. Entre manter intacta a receita proveniente do IRC ou ver incentivado o investimento, na perspetiva legislativa, é dada preferência à segunda.

Deste modo entendeu o tribunal arbitral que, tanto literal como racionalmente, a interpretação do artigo 4º do SIFIDE, em articulação com o artigo 90º do CIRC, devem convergir no sentido da dedução deste benefício aos montantes apurados pelas tributações autónomas.

5.5 Acórdão 740/2015-T de 16/05/2016 – SIFIDE/RFAI

5.5.1 Apresentação do caso

Neste processo o pedido de pronúncia arbitral pretende ver declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada da autoliquidação de IRC, de 2012, no tocante aos montantes apurados de taxas de tributações autónomas, 4.383.109,23 €, por afastamento indevido das deduções à coleta, nomeadamente dos benefícios do SIFIDE e RFAI.

Pede ainda a requerente que, caso se entenda que o artigo 90º não se aplica às tributações autónomas, deverá, subsidiariamente, ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas por ausência de base legal para a sua efetivação.

A requerente é uma SGPS que atua como sociedade dominante de um grupo fiscal de sociedades, nos termos do RETGS.

5.5.2 Decisão

A decisão emitida pelo tribunal foi de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na anulação do indeferimento da reclamação graciosa e, conseqüentemente, na anulação da autoliquidação do IRC para 2012.

Ressalvou apenas o tribunal, por não ter considerado demonstrado no processo, que a anulação da autoliquidação apenas se efetivará quando se apurar a verificação das condições de acesso ao SIFIDE, do artigo 5º alínea d) deste diploma, e ao RFAI, artigo 2º n.º3 alínea d).

Sem prejuízo desta ressalva, entendeu este tribunal arbitral em aceitar a dedução destes benefícios fiscais à coleta das tributações autónomas.

5.5.3 Análise crítica

Cabe aqui dar destaque a duas linhas argumentativas utilizadas neste processo.

Primeiramente, do lado da AT é argumentado na informação nº AIR/2015, que serviu de base ao indeferimento da mencionada reclamação graciosa, que não podem as tributações autónomas, por se inscreverem na tributação concreta de despesa, serem aproveitadas para a dedução de benefícios fiscais cuja ênfase incide no rendimento.

Com efeito, o ulterior objetivo dos benefícios fiscais ao investimento é o de aumentar a rendibilidade das empresas, via aumento da produtividade e competitividade, dando como vantagem ao investidor uma redução da tributação ao rendimento gerada, idealmente por via do novo investimento.

É pacífica a asserção de que o IRC incide sobre o rendimento, ao passo que as tributações autónomas incidem, essencialmente, sobre despesa.

Nesta ótica será sempre questionável, como aponta a supracitada informação, a utilização de um benefício que premeia um comportamento gerador de rendimento à penalização de um comportamento gerador de despesa, ainda que esta seja lida como um “rendimento negativo”.

Em segundo lugar, é de sublinhar o apontamento desse tribunal arbitral quanto ao princípio constitucional da confiança, no que toca ao *thema decidendum*.

Destarte, para o coletivo de árbitros, o SIFIDE, e analogamente o RFAI, visa incentivar os sujeitos passivos de IRC a efetuarem investimentos, sendo o benefício fiscal a contrapartida da adoção destes comportamentos, legislativamente desejados e incentivados.

Por conseguinte, é incompatível com o princípio constitucional da confiança não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais que a lei vigente lhes concede. Portanto, a eliminação dos benefícios prometidos aos contribuintes, que com justificada confiança adotaram os comportamentos desejados, seria materialmente inconstitucional.

Não tendo sido este argumento decisivo na sentença final, não deixa de ser interessante o ponto aqui apresentado pelos árbitros.

De facto, a confiança na lei vigente é determinante quando se trata de normas que visam estabelecer e influenciar comportamentos, como aliás nos diz o princípio da boa fé entre as partes. No entanto, na análise desta questão será preciso “medir” até que ponto havia, ou não, a expectativa por parte dos contribuintes da possibilidade de dedução dos benefícios fiscais às tributações autónomas, atendendo até ao facto de o sistema

informático da AT e a própria modelo 22 não preverem esta possibilidade, motivo que originou a inicial reclamação graciosa.

5.6 Acórdão 369/2015-T de 25/01/2016 – RFAI

5.6.1 Apresentação do caso

No presente processo, a requerente, sociedade SGPS, procura ver declarada a anulação do indeferimento da reclamação graciosa referente à liquidação adicional de IRC 2011, na sequência de ação inspetiva interna.

A mencionada reclamação graciosa teve três pretensões: a) anulação da redução do crédito imposto por dupla tributação; b) dedução dos benefícios fiscais do RFAI 2009 às coletas da derrama estadual e das tributações autónomas; c) reporte para os exercícios subsequentes do RFAI 2009 não aproveitado. Aqui iremos abordar essencialmente o segundo ponto.

É de realçar, como já foi referido, que a presente liquidação adicional surge após a AT ter corrigido a autoliquidação da requerente por desconsiderar a dedutibilidade do RFAI 2009 aos montantes apurados de tributações autónomas e derrama estadual, no valor de 381.728,33 €.

5.6.2 Decisão

A decisão do tribunal arbitral foi favorável à dedutibilidade dos benefícios fiscais disponíveis à coleta apurada de IRC, incluindo as tributações autónomas, como realça a decisão.

Deste modo ficou a AT condenada a aceitar a dedução dos benefícios fiscais do RFAI 2009 aos montantes de tributações autónomas apurados na liquidação do IRC de 2011.

5.6.3 Análise crítica

A argumentação utilizada tanto pela AT como pela requerente neste processo seguiu as mesmas linhas utilizadas em processos anteriores.

Em suma, a requerente alegou que as tributações autónomas são IRC e que o nº 1 do artigo 90º do CIRC se refere à liquidação final de IRC.

Por seu turno a requerente argumentou que as tributações autónomas, visando reduzir a vantagem fiscal de determinados gastos, não podem constituir elas próprias fator de

diminuição da redução pretendida. Argumentou ainda que estas tributam despesas, não rendimentos, apurando-se as tributações autónomas de forma independente do IRC.

Para fundamentar a decisão o tribunal entendeu transcrever, e sublinhar, a decisão do processo 219/2015-T do CAAD, também acima tratado por nós.

Um outro argumento utilizado pela AT é que não existe na lei nenhuma norma onde se prevê a possibilidade de se efetuarem deduções ao montante devido a título de tributação autónoma, salientando que caso fosse essa a intenção do legislador tê-lo-ia referido expressamente na lei.

Este argumento não nos parece sólido pois se é certo que não existe nenhuma norma que preveja a dedução, certo é que também não existe nenhuma norma que a afaste.

Outro aspeto, introduzido pelo coletivo de árbitros, reporta-se às vicissitudes do regime especial de tributação dos grupos de sociedade.

Assim, o tribunal coloca a questão se, relativamente a estes grupos, a dedução deverá ser feita à coleta das tributações autónomas relativo à totalidade do grupo ou apenas relativamente à coleta individualmente apurada de cada uma das sociedades, que apurou o benefício.

No entender do tribunal a resposta é de que as deduções devem ser efetuadas à coleta total do grupo, à luz do prescrito no artigo 90º nº 6 do CIRC.

No nosso parecer, uma vez assumida a premissa da liquidação pelo artigo 90º, e a coleta daqui resultante ser una e indistinta, que é o caso deste processo, então devem ser seguidos os preceitos normais onde as deduções individualmente geradas são aplicadas à coleta total do grupo.

Isto é, dado o entendimento que a coleta das tributações autónomas não se distingue da coleta do IRC, no que toca à liquidação, então, no caso do RETGS, deve ser seguido o procedimento normal de aplicação dos benefícios ao total do grupo.

Como já abordamos anteriormente, poderia haver questões na partilha de benefícios fiscais entre as várias sociedades de um grupo, contudo estas foram devidamente acauteladas no RETGS.

5.7 Acórdão 370/2015-T de 25/01/2016 – RFAI

5.7.1 Apresentação do caso

Este pedido de pronúncia arbitral decorre na sequência do indeferimento parcial, pela AT, do pedido de revisão oficiosa, apresentado pela requerente, relativamente à autoliquidação do IRC de 2010.

Este pedido de revisão oficiosa foi indeferido pelo Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes e tinha, a título principal, duas pretensões: a) dedução dos montantes instituídos pelo RFAI 2009 às coletas da derrama estadual e tributações autónomas; b) dedução dos montantes, transitados de anos anteriores, de pagamentos especiais por conta às coletas da derrama estadual e tributações autónomas.

Quanto às tributações autónomas, não foi aceite a dedução pela UGC, pelo que peticiona a requerente que seja aceite a dedução dos benefícios fiscais, apurados no RFAI 2009, no montante de 274.262,32 €, às rubricas das tributações autónomas e à derrama estadual.

A requerente é uma SGPS que encabeça um grupo de sociedades ao qual é aplicado o RETGS, pelo que a presente liquidação de IRC é relativa a esse grupo.

5.7.2 Decisão

A decisão final do tribunal, na parte que nos concerne, foi de dar procedência à dedução dos benefícios fiscais instituídos pelo RFAI 2009 apenas à coleta das tributações autónomas do grupo. Fixou-se o valor do processo no montante de 242.948,96 €.

5.7.3 Análise crítica

Os árbitros do presente processo são os mesmos que foram eleitos para o pedido de pronúncia arbitral do processo do CAAD nº 369/2015-T, de 25 de janeiro de 2016, já por nós analisado in supra e também referente à dedução do RFAI à coleta gerada pelas tributações autónomas. Importa referir ainda que estes dois processos foram resolvidos na mesma data, 25 de janeiro de 2016, pese embora os tribunais tenham sido constituídos em datas diferentes.

Assim tanto a decisão como a fundamentação do thema decidendum são essencialmente similares, partilhando, e remetendo, grande parte da argumentação para a jurisprudência do acórdão do CAAD nº 219/2015-T, de 5 de outubro, também já por nós analisado, bem

como levantando depois considerações sobre o princípio da confiança e a aplicação técnica do RETGS nestes casos.

Também da parte da AT e da requerente não se verificaram novidades argumentativas.

Consequentemente os comentários que poderíamos elencar para este processo já foram, necessariamente, levantados na análise crítica feita para o acórdão 369/2015-T, de 25 de janeiro de 2016, e para o acórdão 219/2015-T, de 5 de outubro. Assim cabe-nos remeter a análise crítica deste processo para os comentários acima mencionados.

5.8 Acórdão 637/2015-T de 26/04/2016 – RFAI

5.8.1 Apresentação do caso

O presente caso nasce do indeferimento da reclamação graciosa submetida pela requerente referente às autoliquidações de IRC de 2012 e 2013.

A reclamação graciosa foi indeferida pela Unidade de Grandes Contribuintes que negou a dedução ao incentivo fiscal estabelecido no âmbito do RFAI a parte da coleta produzida pela tributação autónoma, num valor de 465.434,87 € em 2012 e de 393.716,05 € em 2013.

A requerente é uma sociedade anónima, SA, que encabeça um grupo de empresas sujeitas ao RETGS, sendo a sociedade dominante deste grupo.

5.8.2 Decisão

A disposição final emitida pelo tribunal arbitral coletivo aqui reunido foi de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral.

O tribunal declarou a ilegalidade do despacho da UGC, anulando-o na parte em que indeferiu a pretensão da requerente.

Consequentemente declarou-se a ilegalidade das autoliquidações de 2012 e 2013 na parte em que não foram deduzidos os créditos do RFAI aos montantes de 465.434,87 € (2012) e 393.726,05 € (2013) referentes às coletas de tributações autónomas, tendo a AT de reembolsar estes montantes.

5.8.3 Análise crítica

No julgamento do caso em análise o coletivo de árbitros entendeu dar seguimento à decisão adotada no processo 769/2014-T do CAAD, de 8 de abril de 2015, por nós analisado in supra.

O processo 769/2014-T, 8 de abril de 2015, julgou acerca da dedução de benefícios fiscais obtidos pelo SIFIDE à coleta gerada pelas tributações autónomas ao passo que o presente julga acerca da dedução de benefícios fiscais obtidos pelo RFAI.

A nível técnico, a dedução pelo SIFIDE é feita à coleta gerada pelo artigo 90º do CIRC, como acima descrito, ao passo que no RFAI a dedução é feita à coleta do IRC, e até 25% desta.

Contudo entenderam os árbitros que a coleta resultante das taxas de tributação autónoma são coleta do IRC, em virtude de haver uma liquidação única das diferentes taxas previstas no CIRC.

Deste modo, também a coleta das tributações autónomas é coleta de IRC e, conseqüentemente, também a coleta das tributações autónomas concorre para a dedução do RFAI.

Cabe-nos destacar uma linha de argumentação utilizada pela AT neste processo. Apelando à lógica que esteve na génese da criação do RFAI, a AT argumentou que na base da concessão deste benefício está a realização de um investimento. Investimento esse que deve ser realizado com vista à obtenção de um rendimento tributado em IRC, isto é, não é realizado com vista à execução de despesa especificamente prevista para tributação em sede de tributação autónoma.

Em suma, a pretensão do legislador, defende a AT, era a seguinte: “se o sujeito passivo realizar certo investimento, terá direito a um benefício fiscal ao rendimento que obterá resultante desse investimento”.

O tribunal contrapõe que uma das condições “sine qua non” do RFAI é a criação, e manutenção, de postos de trabalho por quatro anos, em concordância com a alínea f) do nº 3 do artigo 2º do diploma do RFAI. Ora, o aumento e manutenção de postos de trabalho irá proporcionar à empresa a realização de mais despesa com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e deslocações em viatura própria. Assim, o aumento das

despesas nestas rubricas, previstas especificamente para tributação em sede de tributação autónoma, refutam a tese da AT.

Adicionalmente, refere o tribunal que o tipo de investimentos elegíveis para o RFAI, e.g. “Investimento em activo immobilizado corpóreo em estado de novo” e “Investimento em activo immobilizado incorpóreo, constituído por despesas com transferência de tecnologia nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, ‘saber-fazer’ ou conhecimentos técnicos não protegidos por patentes”, potencia a criação de um tipo elevado de postos de trabalho suscetível de permitir mais despesa constituída de matéria coletável sujeita às taxas de tributação autónoma.

No nosso entender não podemos partilhar da mesma opinião que o coletivo de árbitros, vejamos.

A AT aqui faz uso do conceito de despesa fiscal imprópria no sentido em que, na prática, o RFAI constitui uma renúncia de receita fiscal hoje com o intuito de, via a realização de investimento e criação de postos de trabalhos, levar a uma maior receita fiscal no futuro.

É inegável que a tributação pelo IRC não visa desincentivar a geração de riqueza nas empresas, ou seja a existência de lucro tributável no fim do período fiscal, antes pelo contrário é um dos princípios basilares do imposto a eficiência e continuidade da atividade económica do país, como resulta do preâmbulo do diploma que criou o CIRC.

Assim o RFAI, enquanto mecanismo, encontra-se perfeitamente alinhado com o IRC pois permite aos sujeitos passivos desenvolverem comportamentos cujos frutos, geração de riqueza, existência de lucro tributável, e receita fiscal são desejados pelo sistema fiscal.

Por outro lado, as tributações autónomas visam desincentivar comportamentos.

Embora a obtenção de receita fiscal e a complementaridade ao IRC sejam objetivos do mecanismo das tributações autónomas, é incontornável que o seu objetivo primeiro é de os comportamentos elencados no artigo 88º do CIRC serem reduzidos ao mínimo essencial na vida das empresas.

Em suma, não nos parece ser compatível com o espírito destes dois mecanismos a ideia do RFAI enquanto despesa fiscal imprópria geradora de uma futura maior base tributável sujeita às taxas de tributação autónoma.

Por último, é de sublinhar um ponto levantado pelos árbitros.

No entender do tribunal, não é sustentável apontar como único desígnio do RFAI a virtualidade de potenciar o aumento do lucro tributável. É necessário, também, atender aos desígnios extrafiscais que dele decorrem como a criação de emprego, modernização e competitividade da economia.

Aqui, temos de manifestar a nossa concordância, colocando-se depois a questão sobre qual o peso que deve ser dado aos dois conjuntos de interesses extrafiscais, o do RFAI ou o das tributações autónomas.

5.9 Acórdão 673/2015-T de 28/04/2016 – CFEI

5.9.1 Apresentação do caso

O caso em análise tem como intuito da requerente ver declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa que apresentou das autoliquidações de IRC relativas aos exercícios de 2012 e 2013 na medida que não foram aceites as deduções dos pagamentos especiais por conta e do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) ao montante da coleta gerada pelas taxas de tributações autónomas.

A requerente formula, subsidiariamente, outro pedido de pronúncia arbitral para que seja anulada a autoliquidação na parcela das tributações autónomas, caso o tribunal entenda que o artigo 90º do CIRC não é aplicável às tributações autónomas, por ausência de base legal à sua liquidação, e cobrança.

O benefício fiscal ao investimento envolvido neste processo é o CFEI. Este benefício foi temporário e apenas vigorou para despesas elegíveis entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013.

Contudo, dada a natureza deste benefício cujo objetivo era o de incentivar um forte aumento no investimento das empresas, bem como o seu modo de operação, operando à coleta de IRC gerada pelo artigo 90º do CIRC, entendemos ser relevante a inclusão deste processo na nossa amostra.

5.9.2 Decisão

A decisão do tribunal arbitral foi de dar procedência ao pedido de pronúncia arbitral na parte em que não foram aceites as deduções do CFEI à coleta gerada pelas tributações autónomas.

Deste modo, o tribunal declarou a ilegalidade da autoliquidação de 2013 e a AT foi condenada à restituição dos montantes que poderiam ter sido deduzidos.

5.9.3 Análise crítica

A dedução do CFEI é feita à coleta gerada pelo artigo 90º do CIRC, como se retira do texto deste diploma.

Assim um dos pontos fulcrais deste processo, à semelhança do que sucedeu com o SIFIDE e o RFAI, foi o de perceber se a liquidação das tributações autónomas era feita, ou não, nos termos do artigo 90º do CIRC.

Primeiramente foi o entendimento da AT, no indeferimento da reclamação graciosa, que o artigo 90º do CIRC não se aplicava às tributações autónomas, existindo uma forte incompatibilidade entre os dois.

Já na argumentação do presente processo foi o entendimento da AT que o artigo 90º é aplicável às tributações autónomas, havendo, contudo, uma distinção das coletas liquidadas.

À semelhança de outros processos, entenderam os árbitros que há diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável. Mas estas diferenças resumem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis.

Assim, as formas de liquidação previstas no capítulo V do CIRC, onde se inclui o artigo 90º, são de aplicação comum. Donde se retira que a coleta é una.

Também nos termos de uma interpretação restritiva, o coletivo de árbitros não entendeu haver razões para afastar a dedução do CFEI aos encargos com as tributações autónomas.

Para este entendimento relevou o facto de o objetivo legislativo proposto pelo CFEI ser o de estimular fortemente o investimento direto em Portugal e o de produzir um forte impacto ao nível do investimento empresarial. Associando ainda a conjuntura económica (2013), o espaço temporal de aplicação reduzido (seis meses) e o limite à elegibilidade elevado (cinco milhões de euros), compreende-se uma leitura abrangente do alcance deste benefício fiscal.

Lembra ainda o tribunal que pelas estatísticas da AT, em 2012, apenas 28% dos sujeitos passivos apresentaram IRC liquidado nas suas declarações. Contudo 70% dos sujeitos

passivos efetuaram pagamentos de IRC por via de outras componentes do imposto, e.g. pagamentos especiais por conta, derrama, derrama estadual ou tributações autónomas.

Adicionalmente, o tribunal lembrou que o CFEI foi criado a pensar numa aplicação ampla por parte das empresas, motivo da escolha dos cinco milhões como limite ao investimento (o valor médio de investimento anual de 97% das empresas portuguesas).

No que toca ao pagamento de IRC em situações de prejuízo fiscal, cabe lembrar que é uma situação prevista com agravamento de 10% nas taxas de tributações autónomas. Ora este agravamento surge justamente por o legislador considerar que as despesas que constituem a base das tributações autónomas são particularmente gravosas nas empresas com prejuízos fiscais.

Neste sentido, é colocada uma nova questão de preferência de interesses, na perspetiva do legislador, entre o agravamento previsto para tributações autónomas ou a ampla aplicação do benefício fiscal ao investimento.

Ainda nesta linha de argumentação o tribunal utilizou também a definição de benefício fiscal previsto na lei (artigo 2º, nº 1 do EBF) e o princípio geral do Direito em que a lei geral não altera a lei especial (artigo 7º, nº 3 do Código Civil).

Assim, considerando os motivos aqui elencados, o tribunal entendeu que é seguro afirmar que o CFEI, enquanto benefício fiscal, tem uma justificação legislativamente mais relevante que a obtenção de receitas fiscais provenientes de IRC, incluindo as resultantes das tributações autónomas.

5.10 Análise global

Após a análise dos acórdãos selecionados cabe agora fazer um balanço global dos resultados.

Em primeiro lugar, é possível identificar uma clara tendência das decisões em favor da dedução dos benefícios fiscais ao investimento (SIFIDE, RFAI e CFEI) aos encargos gerados pelas tributações autónomas.

No total foram observadas oito decisões a favor e uma decisão contra a dedução. De sublinhar que a decisão contra (acórdão 697/2014, de 13 de maio de 2015) foi a única que não obteve a unanimidade dos árbitros.

Em termos financeiros, estes acórdãos representam um impacto total de 7.111.054,24 € que a AT foi condenada a reembolsar aos sujeitos passivos, como se detalha na seguinte tabela.

Tabela 5.2 - Montantes decididos por acórdão

Acórdão	Montante decidido (€)
769/2014	443 189,22
697/2014	(a favor da AT) 979 014,98
219/2015	698 546,41
784/2015	139 419,48
740/2015	4 383 109,23
369/2015	99 686,92
370/2015	242 948,96
637/2015	859 150,92
673/2015	245 003,10

A tendência das decisões tomadas pelo CAAD foi favorável aos contribuintes assumindo uma posição a favor da dedução.

Deste modo, é importante sublinhar os principais pontos nos quais se baseia esta posição, e que se podem dividir em duas análises distintas, uma análise literal da lei e uma análise restritiva da lei.

Dentro da perspetiva literal, i.e. através de uma leitura direta da letra da lei, dos acórdãos analisados constatamos que a tendência se centrou essencialmente em três premissas:

Primeiramente, os benefícios fiscais ao investimento que operam por dedução à coleta foram legislados para operarem diretamente ao montante resultante da aplicação do artigo 90º do CIRC, que executa a liquidação de todas as tributações presentes no CIRC, não havendo outra disposição similar neste código.

Em segundo lugar, as tributações autónomas não dispõem de nenhuma norma própria que efetue a sua liquidação, pelo que há uma presunção legal desta liquidação ser efetuada através do artigo 90º do CIRC. A ausência desta presunção implicaria uma ausência de base legal à liquidação das tributações autónomas, o que determinaria a inconstitucionalidade das mesmas.

Por último, as tributações autónomas têm a natureza de IRC e em termos operacionais apenas se distingue deste no que toca à determinação da base tributável e nas taxas aplicáveis.

Ora, da junção destas três premissas, resulta que as tributações autónomas são liquidadas nos termos do artigo 90º, não havendo outra norma para o efeito. Resulta ainda que tendo as tributações autónomas a natureza de IRC, a sua coleta, por consequência, também a terá. Assim, sendo a dedução dos benefícios fiscais à coleta do artigo 90º do CIRC parece estar corretamente enquadrada nos parâmetros da letra da lei.

A par desta perspetiva foi também tida em conta uma perspetiva restritiva da lei.

Esta perspetiva restritiva é utilizada quando se crê que o legislador possa ter utilizado um texto que atraiçoa o seu pensamento. Nestes casos o interprete deve fazer uso da ratio legis para determinar a melhor interpretação da lei (Baptista Machado, 1983).

Dentro desta perspetiva, o entendimento predominante nos acórdãos foi de o objetivo principal das tributações autónomas ser a proteção da receita fiscal, nomeadamente o IRC.

Assim, dado que a definição de um benefício fiscal pressupõe que este tutele interesses extrafiscais superiores aqueles da tributação que impede, então, por maioria de razão, no conflito entre os interesses defendidos pelas tributações autónomas e os benefícios fiscais (receita fiscal versus investimento), os primeiros seriam superiores.

Aqui no nosso entender não foram devidamente utilizados, nem abordados, os objetivos estruturais das tributações autónomas.

Por atenderem a despesas incorridas e não a rendimentos gerados, as tributações autónomas têm uma mecânica própria que torna difícil visualizar a sua inserção nos mecanismos de incentivo fiscal que recompensam a criação de rendimentos, justamente afastando a tributação destes rendimentos.

Também o conceito dos benefícios fiscais ao investimento enquanto despesa fiscal imprópria do Estado não nos pareceu ter sido suficientemente aprofundado pela argumentação das partes, na medida em que o benefício está a ser consumido não por um rendimento criado, mas sim por uma despesa incorrida. Distorce-se assim aquilo que à partida é um dos requisitos deste tipo de benefícios, a rendibilidade.

Em suma, pela análise das definições e das razões que levaram à criação destes dois mecanismos também foi o entendimento dos árbitros que não há razões suficientemente fortes para o afastamento da dedução dos benefícios fiscais às tributações autónomas.

CONCLUSÃO

Após a revisão bibliográfica, da análise dos acórdãos selecionados e da apreciação global dos resultados cabe agora expor as conclusões deste estudo sobre a dedução dos benefícios fiscais aos encargos com as tributações autónomas.

A questão em análise nasceu, sobretudo, após a fixação na jurisprudência da asserção que as tributações autónomas têm a natureza de IRC, pelo que, conseqüentemente, a sua coleta também teria a natureza de IRC.

Nos vários processos analisados, o método utilizado para resolver a questão foi quase sempre de índole técnica sendo o argumento central das decisões a articulação da dedução dos benefícios fiscais à coleta do IRC pelo artigo 90º do CIRC com a “obrigação” técnico-jurídica da liquidação das tributações autónomas ser efetuada segundo este artigo, sob pena de a liquidação ser inconstitucional.

Deste modo, em termos de análise literal da lei, apenas o acórdão 697/2014-T, de 13 de maio de 2015, se afastou deste entendimento.

De facto, a letra da lei ao conduzir a liquidação das tributações autónomas pelo artigo 90º, com a asserção da natureza da coleta das tributações ser semelhante à do IRC, torna forçoso que a coleta resultante deste artigo seja considerada una, incidindo assim os benefícios fiscais ao todo da coleta.

Como destacamos nos critérios que presidiram à seleção da amostra, e após os acórdãos analisados, houve uma reação legislativa, ao introduzir o número 21 no artigo 88º do CIRC através da LOE 2016, no sentido de preencher a lacuna legal da liquidação das tributações autónomas bem como a de estabelecer na lei uma norma que impede de facto a dedução aos encargos gerados pelas tributações autónomas.

Em suma, e em resposta ao principal objetivo desta dissertação, até à alteração feita pela LOE 2016 era possível, pela letra da lei, deduzir aos montantes das tributações autónomas, benefícios fiscais ao investimento.

Nos períodos subsequentes, essa dedução ficou impedida pela nova norma, pese embora, devido ao princípio da supremacia da lei especial face à lei geral, ter sido necessária uma nova adenda à lei pela LOE 2018.

Contudo, o debate e as argumentações não se resumiram apenas à análise técnica do processo de liquidação, houve também uma discussão sobre as características destes dois mecanismos, até para acautelar uma leitura restritiva da lei, através da sua ratio legis.

No que concerne à natureza anti abuso das tributações autónomas conclui-se que não é impeditiva da dedução na medida em que existem vários outros casos de normas anti abuso onde a dedução é legalmente feita.

Também no aspeto regulador que as tributações autónomas preenchem no quadro do IRC, bem como no seu papel preventivo de entorses no sistema fiscal, não se concluiu haver motivos para afastar a dedução. Esta conclusão deriva de esta característica visar proteger a receita fiscal, nomeadamente do IRC, e de, por definição, os benefícios fiscais tutelarem interesses superiores aos da tributação.

Quanto à base subjacente das tributações autónomas ser a realização de despesa e a base subjacente dos benefícios fiscais ao investimento ser a criação de rendibilidade não cremos que o debate tenha sido suficientemente aprofundado, tendo sido apenas abordado pelo acórdão 637/2015-T, de 26 de abril de 2016.

No nosso entender, a característica de despesa fiscal imprópria dos benefícios fiscais ao investimento tem como requisito fundamental a rendibilidade, e, conseqüentemente, a existência futura de um rendimento tributável.

Assim, a aplicação destes benefícios em casos de prejuízo fiscal parece-nos incongruente com este requisito. Adicionalmente, é importante sublinhar que as tributações autónomas preveem um agravamento de 10% em situações de prejuízo fiscal. Este agravamento reflete a ideia de a lei considerar especialmente gravosa a incursão de estas despesas num cenário de prejuízo fiscal na empresa.

Contudo nos acórdãos analisados não verificamos um debate acerca da especial contundência das tributações autónomas em caso de prejuízo fiscal e da circunstância destas constituírem um elemento de dedução de um benefício fiscal que pressupõe a criação de um rendimento, quando não houve lucro tributável.

Assim parece-nos recomendável que esta questão seja alvo de uma futura investigação.

Relativamente ao entendimento presente no acórdão 637/2015-T, de 26 de abril de 2016, no qual se aceita a dedução por virtude de o investimento criado vir a gerar uma maior despesa sujeita às tributações autónomas, não partilhamos desta linha de pensamento.

No nosso entender, não é o objetivo das tributações autónomas que haja uma maior base à sua tributação, pelo contrário. É pacífico que as tributações autónomas visam desincentivar, e assim reduzir ao máximo, a incursão nas despesas que constituem a sua base tributável.

No que concerne ao princípio da confiança, o entendimento dos tribunais foi favorável à dedução, pois se assim não fosse os sujeitos passivos veriam vedada a obtenção de uma vantagem cuja contrapartida (a realização de investimento) tinha sido cumprido. Assim o Estado estaria a falhar a sua parte ao não recompensar o sujeito passivo após este ter aderido ao comportamento desejado.

Conclui-se assim que, dentro dos preceitos legais, a aplicação dos benefícios fiscais deve ser extensiva na medida em que as empresas adotaram os comportamentos desejados com intuito de desenvolver um ativo, i.e. um crédito fiscal futuro.

Por último, no que concerne à eficácia dos benefícios fiscais, que só se materializa de facto caso desbloqueie restrições ao investimento, sendo a mais evidente a restrição financeira, não observamos nenhuma discussão acerca deste tópico na nossa amostra.

Parece-nos relevante a discussão de, enquanto sistema, haver a aplicação de um benefício fiscal, que visa diminuir o impacto financeiro do investimento, ser utilizado para deduzir uma tributação que visa diminuir despesas, legislativamente, indesejadas.

Assim também este tópico poderá ser objeto de uma investigação futura.

Esta dissertação apresenta algumas limitações nomeadamente ao selecionar apenas os acórdãos do CAAD. Excluimos as decisões proferidas pelos restantes tribunais, logo desconhecemos se estes seguiram a mesma linha de decisão. Deste modo, poderá ser interessante para uma investigação futura a análise desta temática nos acórdãos dos tribunais judiciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acórdão 310/2012, de 20 de junho de 2012. Tribunal Constitucional (2012).
- Acórdão 197/2016, de 13 de abril de 2016. Tribunal Constitucional (2016).
- Acórdão 267/2017, de 31 de maio de 2017. Tribunal Constitucional (2017).
- Acórdão 697/2014-T, de 13 de maio de 2015. CAAD (2015).
- Acórdão 769/2014-T, de 08 de abril de 2015. CAAD (2015).
- Acórdão 219/2015-T, de 05 de outubro de 2015. CAAD (2015).
- Acórdão 369/2015-T, de 25 de janeiro de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 370/2015-T, de 25 de janeiro de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 637/2015-T, de 26 de abril de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 673/2015-T, de 28 de abril de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 740/2015-T, de 16 de maio de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 784/2015-T, de 13 de maio de 2016. CAAD (2016).
- Acórdão 668/2016-T, de 07 de julho de 2017. CAAD (2017).
- Acórdão 45/2018-T, de 15 de junho de 2018. CAAD (2018).
- Acórdão 511/2017-T, de 10 de abril de 2018. CAAD (2018).
- Acórdão 0144/11, de 25 de janeiro de 2012. Supremo Tribunal Administrativo (2012).
- Akcigit, Ufuk, Douglas Hanley, e Stefanie Stantcheva. "Optimal Taxation and R&D Policies." National Bureau of Economic Research Working Papers n° 22908, 2017.
- Casalta Nabais, José. Direito Fiscal. Almedina, 2015b.
- . Introdução ao direito fiscal das empresas. Almedina, 2015.
- . O memorando da "troika" e as empresas. Almedina, 2012.
- Dias, Paulo. As diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal e a gestão dos resultados. Evidência empírica de empresas privadas portuguesas. Tese de Doutoramento, ISCTE-IUL, 2015.
- Dourado, Ana Paula. Direito Fiscal: Lições. Almedina, 2016.

- Fazzari, Steven, R. Glenn Hubbard, e Bruce Petersen. “Investment, Financing Decisions, and Tax Policy.” American Economic Association, 10 de 06 de 2014.
- Forstater, Maya. Center & Global Development. 16 de 10 de 2017. <https://www.cgdev.org/blog/good-bad-and-ugly-how-do-tax-incentives-impact-investment> (acedido em 20 de 04 de 2019).
- Hey, Johanna. Steuerrecht. 2015.
- Informação Vinculativa nº 1212 - 2010. Processo 002853 (2010).
- Machado, Baptista. Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador. 1983.
- Martins, Helena. “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.” Em Lições de Fiscalidade, de Vasco Branco Guimarães e João Ricardo Catarino. Almedina, 2015.
- Masui, Yoshihiro. “International Fiscal Association 2004 Vienna Congress, General Report: Group Taxation.” 2004.
- Ministério das Finanças. “Relatório do Orçamento do Estado 2019.” 2018.
- Morais, Rui Duarte. Apontamentos ao IRC. Almedina, 2009.
- Oliveira Martins, Guilherme Waldemar. A despesa fiscal e o Orçamento de Estado no ordenamento jurídico português. Coimbra: Almedina, 2004.
- Pless, Jacquelyn. “Are "complementary policies" substitutes? Evidence from R&D subsidies in the UK.” 2018, 26 de dezembro de 2018.
- Sá Gomes, Nuno. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. 1991.
- Saldanha Sanches. Manual de direito fiscal. Coimbra editora, 2007.
- Taborda, Daniel Geraldo. Os donativos empresariais e o seu tratamento fiscal. 2011.
- Tavares da Silva, Suzana, e Maria de Fátima Ribeiro. Trajectórias de Sustentabilidade. Tributação e Investimento. Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.