



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



F&M SROC

NEWSLETTER #48 fevereiro de 2023

SUMÁRIO

O ART.º 92.º DO CÓDIGO DO IRC (RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO) E A LEI DO ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2023

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. ANTECEDENTES (GÉNESE DO ART.º 92.º)**
- 3. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA**
- 4. JURISPRUDÊNCIA**
- 5. DOUTRINA ADMINISTRATIVA**
- 6. LOE/2023 – ALTERAÇÕES (E OMISSÕES?)**

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Algumas das dúvidas que se nos colocaram aquando da análise das alterações legislativas, em matéria tributária, promovidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2023 (LOE/2023), estiveram relacionadas com alguns dos benefícios fiscais criados em sede de IRC, designadamente com a sua inclusão, ou não, na limitação geral de benefícios fiscais consagrada no art.º 92.º do Código do IRC, com a epígrafe “Resultado da liquidação”.

O esclarecimento de tais dúvidas, levou-nos a revisitar o tema na sua plenitude, refletindo-se na presente *newsletter* o resultado do nosso estudo.

Apesar de se estar perante uma disposição legal cuja entrada em vigor ocorreu há mais de 18 anos, a verdade é que não detetámos qualquer doutrina que abordasse o tema com o detalhe que merece, e afirmamos isto porquanto se trata de assunto de grande relevância, não apenas do ponto de vista teórico, mas também prático, tendo em conta os efeitos que decorrem da sua aplicação concreta.

Posto isto, inicia-se a presente publicação com a evolução normativa, iniciando-se com a génese da disposição legal em referência (ponto 2) e seguindo-se, posteriormente, com as principais alterações legislativas ocorridas até à presente data (ponto 3).

Tendo em vista uma melhor compreensão, dedicam-se os tópicos seguintes (pontos 4 e 5) à jurisprudência e doutrina administrativa aplicáveis ao tema, sendo certo que, no último caso, a mesma não é abundante.

Termina-se (ponto 6) com a ligação do tema à LOE/2023, procurando-se, nesta parte, dar uma resposta às dúvidas mencionadas inicialmente, as quais, tal como já referido, constituíram o mote do presente estudo.

2. ANTECEDENTES

A origem do art.º 92.º do Código do IRC ⁽¹⁾, com a epígrafe “Resultado da liquidação”, remonta a 2004, ano em que foi proposta, pelo Governo de então (XVII Governo Constitucional, presidido pelo Primeiro-Ministro José Sócrates), por intermédio da Proposta de LOE/2005 ⁽²⁾, a sua introdução no Código do IRC.

Ao tempo, o art.º correspondente ao atual art.º 92.º era o art.º 86.º, tendo a renumeração ocorrido com a entrada em vigor Decreto-Lei (DL) n.º 159/2009, de 13-07, diploma que adaptou o Código do IRC ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), introduzido pelo DL n.º 158/2009, de 13-07.

De acordo com o Relatório do OE/2005 ⁽³⁾, na parte em que se resumiam, em 4 tópicos, as “*Principais alterações em sede de IRC*”, pretendeu-se estabelecer um “*Limite à redução da taxa efectiva de tributação por utilização de benefícios fiscais.*”.

A redação do art.º 86.º ⁽⁴⁾, então proposta, foi a seguinte:

Artigo 86.º

Limitação dos benefícios fiscais

1 – O imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 83.º líquido das deduções previstas nas alíneas b) e d) do n.º 2 do mesmo artigo não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado caso o sujeito passivo não usufrísse dos benefícios fiscais, com exclusão daqueles que são de natureza contratual, independentemente da modalidade que revistam.

2 – Para efeitos do cálculo do limite estabelecido no número anterior, deve ser adicionado ao montante dos benefícios fiscais o valor das contribuições complementares para fundos de pensões a que se refere o n.º 13 do artigo 40.º.

Constata-se que a epígrafe do art.º era totalmente clara em relação ao objetivo visado pelo legislador com a sua introdução, pretendendo-se limitar os benefícios fiscais, de modo que os mesmos apenas pudessem reduzir a coleta do IRC em 40%, excluindo-se apenas do seu

⁽¹⁾ Doravante, as referências a artigos sem indicação expressa do diploma a que pertencem devem considerar-se reportadas ao Código do IRC.

⁽²⁾ Proposta de Lei n.º 146/IX/3, 15-10-2004.

⁽³⁾ Ponto 2.2.4.2. *Receita do Estado (...)* 2.2.4.2.2. *Impostos Directos (...)* Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – IRC (p. 52).

⁽⁴⁾ Este art.º havia sido revogado pela LOE/2002 (Lei n.º 109-B/2001, de 27/12), sendo que, enquanto vigorou, tinha a epígrafe “*Crédito de imposto relativo à colecta da contribuição autárquica*”, correspondendo ao anterior art.º 74.º, anteriormente às alterações (que implicaram a renumeração do Código) processadas DL n.º 198/2001, de 03/07.

âmbito de aplicação os benefícios fiscais contratuais, de acordo com a parte final do n.º 1, e incluindo-se, conforme o disposto no n.º 2, o regime previsto no n.º 13 do art.º 40.º ⁽⁵⁾.

De modo mais detalhado, resultava do disposto na disposição legal supracitada que os sujeitos passivos deveriam passar a proceder da seguinte forma:

- Primeiramente, deveriam apurar a coleta “normal” de IRC, após a dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional e dos próprios benefícios fiscais (que operam por dedução à coleta, sendo que os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento já se encontram implícitos no cálculo da coleta), coleta esta que passaremos a apelidar de “coleta com benefícios”;
- Posteriormente, deveriam calcular a coleta de IRC sem inclusão dos benefícios fiscais (quer os que operam por dedução à coleta, quer, também, os que operam por dedução ao rendimento, com exceção dos benefícios fiscais contratuais), a qual passamos a denominar de “coleta sem benefícios”;
- Finalmente, caso a primeira coleta (“coleta com benefícios”) fosse inferior a 60% da segunda (coleta sem benefícios), deveria acrescer-se àquela o montante necessário de modo que a coleta (ajustada) passasse a corresponder a 60% desta (coleta sem benefícios).

Tendo em conta que o modo de operar a limitação não é muito diferente daquele que vigora nos dias de hoje, passemos desde já a exemplificar a aplicação do regime então proposto:

Exemplo 1:

- Coleta com benefícios = 100.000 EUR
- Coleta sem benefícios = 200.000 EUR
- Limite mínimo da coleta = 120.000 EUR (200.000 EUR x 60%)
- Correção / acréscimo à coleta = 20.000 EUR

Conclusão: Após o ajustamento, a coleta do IRC a passou a ser de 120.000 EUR (100.000 EUR + 20.000 EUR), correspondendo ao limite mínimo previsto na lei. Neste exemplo, a coleta com benefícios corresponde a 50% da coleta sem benefícios, ou seja, a utilização de benefícios fiscais baixou a coleta em mais de 40%, daí a correção de valor equivalente a 10%.

Exemplo 2:

- Coleta com benefícios = 150.000 EUR

⁽⁵⁾ Corresponde ao atual n.º 13 do art.º 43.º.

- Coleta sem benefícios = 200.000 EUR
- Limite mínimo da coleta = 120.000 EUR (200.000 EUR x 60%)
- Correção / Acréscimo à coleta = 0 EUR

Conclusão: Não é necessário qualquer ajustamento à coleta, uma vez que a coleta com benefícios é superior a 60% da coleta sem benefícios. Neste exemplo, a coleta com benefícios corresponde a 75% da coleta sem benefícios, ou seja, a utilização de benefícios fiscais não baixou a coleta em mais de 40%, mas apenas em 25%.

Tal como referido no Relatório do OE/2005, anteriormente citado, com a disposição legal em referência alcançava-se uma taxa efetiva mínima de IRC, na medida em que se passava a estipular uma coleta mínima, coleta esta que não podia ser ultrapassada, para menos, com a utilização de benefícios fiscais.

Todavia, a proposta de redação em apreço era extremamente abrangente, uma vez que, em princípio, todos os benefícios fiscais ficariam abrangidos pela limitação, com exceção dos benefícios fiscais contratuais, expressamente excluídos.

Tal proposta de alteração, visando a limitação de benefícios fiscais, após a discussão na especialidade na Assembleia da República (AR), acabou por vir a ficar consagrada no Código do IRC, pese embora com importantes alterações, desde logo na própria epígrafe do art.º, passando a redação definitiva, constante da LOE/2005 (Lei n.º 55-B/2004, de 30-12), a ser a seguinte:

Artigo 86º

Resultado da liquidação

1 – Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não abrangidas pelo regime simplificado, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 83.º, líquido das deduções previstas nas alíneas b) e d) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 40.º e no artigo 69.º

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se benefícios fiscais os previstos:

- a) Nos artigos 17.º e 59.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*
- b) Na Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho, e no Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março;*
- c) Em benefícios na modalidade de dedução à colecta, com excepção dos que têm natureza contratual, designadamente a reserva fiscal para investimento;*

d) Em regime de incentivos fiscais à interioridade;

e) Em acréscimos de reintegrações e amortizações resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo de legislação fiscal.

Para além da alteração da epígrafe, que, a nosso ver, passou a ser bastante menos elucidativa quanto ao conteúdo e objetivos visados (uma vez que está em causa uma “limitação dos benefícios fiscais”, que pode implicar, é um facto, um ajustamento do “resultado da liquidação”), verifica-se que a técnica legislativa foi radicalmente alterada.

Com efeito, ao invés de a letra da lei apontar os benefícios fiscais excluídos, tal como sucedia na proposta de lei (sendo que apenas era excluído um tipo de benefício fiscal), passou a enumerar, taxativamente, nas várias alíneas do n.º 2, os benefícios fiscais abrangidos pela limitação, alteração esta que, nesta parte, nos parece adequada, dado que confere maior segurança jurídica aos contribuintes e minimiza eventuais efeitos indesejados pelo legislador ao criar novos benefícios fiscais (posteriormente, como veremos, acabará por regressar-se à solução inicialmente adotada, o que nos conduz a problemas interpretativos, tal como sucede com algumas das alterações processadas pela LOE/2023, assunto a abordar no ponto 6).

Quanto às diferenças entre a redação final e a redação proposta, destacam-se, ainda, mais dois aspetos:

- i) Passou a restringir-se o âmbito de aplicação pessoal (parte inicial do n.º 1), afastando-se a aplicação do regime, grosso modo, às entidades sem fins lucrativos, e
- ii) Acresceu-se ao campo de aplicação do regime, para além dos benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do art.º 40.º (desta feita, sem especificar minimamente o seu conteúdo), também o regime previsto no art.º 69.º ⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ Corresponde ao atual art.º 75.º, cuja epígrafe era (e é) “*Transmissibilidade dos prejuízos fiscais*”. Está em causa, em linhas gerais, a possibilidade de deduzir os prejuízos fiscais apurados pelas sociedades fundidas (ou cindidas) aos lucros tributáveis apurados nas sociedades incorporantes. A inclusão deste regime no âmbito de aplicação do art.º 92.º (anterior art.º 86.º) apenas deixou de existir muito tempo depois, já em 2014, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Lei da Reforma do IRC), solução que nos parece acertada, na medida em que a transmissibilidade dos prejuízos fiscais em situações que envolvem fusões (e cisões) acaba por ser uma consequência do próprio regime de neutralidade vigente e não de um benefício fiscal propriamente dito, ou algo equiparável, não devendo, a nosso ver, este regime ser abarcado pela limitação (apesar de, ainda assim, se reconhecer que se está perante um desvio ao regime-regra consagrado na lei, que se prende com a identidade jurídica no que se refere ao reporte de prejuízos).

3. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Posteriormente à redação originária, foram sendo introduzidas alterações pontuais (retirando-se e acrescentando-se benefícios fiscais à lista constante do n.º 2), passando, em seguida, a aludir-se apenas às alterações legislativas que consideramos mais relevantes e terminando-se com a redação atualmente vigente.

Uma das alterações mais substanciais ocorreu com a entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (uma época em que o nosso país atravessava grandes dificuldades financeiras, que obrigaram à intervenção da denominada “Troika”), alterando-se o n.º 1 do art.º em referência (que nesta altura já era o art.º 92.º), passando, deste modo, a coleta com benefícios a não poder ser inferior a 75% da coleta sem benefícios, ao invés de 60%, tal como sucedia até aqui.

Tal significou que, após esta alteração legislativa, os benefícios fiscais abrangidos (elencados no n.º 2) passaram a não poder baixar a coleta em mais de 25%, quando anteriormente, como vimos, a redução da coleta, por via da utilização de benefícios fiscais, poderia ir até 40%.

Apenas alguns meses depois (mantendo-se a grave crise financeira a que anteriormente aludimos) dá-se aquela que, em nosso entendimento, é a alteração legislativa mais importante, processada pela LOE/2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31/12), na medida em que:

- i) Por um lado, alterou-se o n.º 1, no sentido de aumentar a coleta mínima de 75% para 90%, significando que a utilização de benefícios fiscais passa a poder reduzir a coleta em apenas 10%, ao invés de 25%, tal como referido anteriormente, tornando, assim, a norma muitíssimo mais restritiva;
- ii) Por outro lado, sendo esta alteração ainda mais importante do ponto de vista concetual, altera-se radicalmente a técnica legislativa, passando a elencar-se, não os benefícios fiscais abrangidos, tal como sucedia até aqui, mas sim os benefícios fiscais excluídos, o que nos remete para a redação inicialmente proposta, em 2004, constante da Proposta de LOE/2005, anteriormente transcrita.

Após esta alteração, a redação do art.º 92.º passou a ser a seguinte:

Artigo 92.º

Resultado da liquidação

1 – Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com

estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º

2 – Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

- a) Os que revistam carácter contratual;*
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);*
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*
- d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

Consta-se que a alteração em apreço, especialmente aquela a que aludimos anteriormente no ponto ii) (sendo que a elencada no ponto i) também não é despicienda...), é bastante radical, na medida em que passam a ficar abrangidos pela limitação, em princípio, todos e quaisquer benefícios fiscais, com exceção daqueles que se passaram a estar elencados nas várias alíneas do n.º 2 (onde constam os benefícios fiscais excluídos da limitação).

Note-se que expressão "os seguintes", utilizada no n.º 2, indica que a exclusão é taxativa e não meramente enunciativa, pelo que, por defeito, os benefícios fiscais não incluídos nesta norma estarão abrangidos pela limitação prevista no n.º 1. Assim, o legislador optou por enumerar todos os benefícios fiscais excluídos do regime, ao contrário da redação dada antes desta alteração, em que, ao invés, se referiam os benefícios que seriam considerados para efeitos da aplicação da limitação.

Com efeito, nas redações que vigoraram até 2010, o legislador, ao dispor que "*Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se benefícios fiscais os previstos (...)*", enuncia taxativamente, e pela positiva, as categorias de benefícios fiscais que considerava abrangidos pelo preceito.

Em ambos casos, o legislador parte de uma categoria muito ampla, a de benefício fiscal para efeitos de aplicação preceito, limitando-se a alterar a técnica legislativa usada na enunciação de benefícios e demais desagravamentos a considerar para efeitos do preceito em causa: i) No primeiro caso enumera os que considera abrangidos; e ii) No segundo, passa a elencar os que considera excluídos.

De acordo com Relatório do OE/2011, a alteração processada foi no sentido de alargar o universo dos desagravamentos fiscais abrangidos pelo limite.

Retira-se do cap. III.2.2.2.6., sob a epígrafe “*Limitação Global dos Benefícios Fiscais de IRC*”, o seguinte:

“Ainda com a preocupação de alargar a base de incidência do IRC e de garantir maior equidade no tratamento fiscal das empresas, a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 procede a uma revisão do limite global ao aproveitamento de benefícios fiscais que figura no artigo 92.º do Código do IRC. Trata-se de uma disposição que foi já objecto de revisão na Lei do Orçamento do Estado para 2010, momento em que se elevou a percentagem de referência de 60% para os actuais 75%, apontando para uma taxa de tributação efectiva de 18,75%. Com a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 introduzem-se duas alterações tendentes a reforçar esta limitação: primeiro, elevando para 90% a percentagem de referência abaixo da qual se desconsideram os benefícios fiscais; e segundo, invertendo a estrutura desta regra de limitação, dado que em vez de enunciar positivamente os benefícios a que se aplica, passa a aplicar-se genericamente a qualquer benefício fiscal, enunciando-se apenas as excepções. Com isto, aponta-se para uma taxa de tributação efectiva de 22,5% e reproduz-se no âmbito do IRC uma regra de moralização semelhante à que se introduz em sede de IRS”.

Face à redação da norma, o conceito de benefício fiscal é relevante na determinação do seu âmbito de aplicação (7).

Uma alteração com esta configuração, tal como anteriormente já aflorado, acaba por colocar questões sérias ao nível da definição do âmbito de aplicação da norma, especialmente quando são criados novos benefícios fiscais que não são expressamente incluídos na lista taxativa constante do n.º 2, tal como sucedeu com a LOE/2023 (assunto a explorar mais adiante, no ponto 6)

(7) O conceito de benefício fiscal consta no n.º 1 do art.º 2.º do estatuto dos benefícios Fiscais (EBF), sendo depois concretizado no n.º seguinte, passando a citar-se as normas em causa: “1 – 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. 2 – São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.”

Os problemas que se podem levantar, relacionados com esta temática, para além daqueles que se relacionam com o próprio conceito de benefício fiscal, prendem-se, essencialmente, com a questão de saber se um novo benefício fiscal, que eventualmente seja criado, estará, ou não, abrangido pela limitação consagrada no art.º 92.º.

É um facto que, de acordo com a letra da lei, ao não ser incluído o eventual novo benefício na lista de exclusões, o mesmo ficará, em princípio, abrangido pela limitação.

Mas, a questão que por vezes se coloca é se terá sido essa a intenção do legislador ao criar o benefício? Ou se terá sido “esquecimento” a sua não consagração na lista de exclusões? De outro modo, questionamo-nos: Mas, afinal, os contribuintes têm, ou não, direito ao benefício fiscal?

Na verdade, por vezes, tudo indica que a intenção do legislador é a de conceder o benefício na sua plenitude, sem que, à partida, pretenda limitá-lo, por via indireta, fruto da sua inclusão (derivada da sua não exclusão) na limitação prevista no art.º 92.º (esta temática, como já referido, será retomada posteriormente, no ponto 6, quando se analisar a LOE/2023, diploma através do qual foram criados vários benefícios fiscais, a maioria deles não excluídos da limitação do art.º 92.º).

Após a alteração descrita anteriormente e até aos dias de hoje, ocorreram algumas outras alterações ao art.º em análise (retirando-se alguns benefícios da lista de exclusões e acrescentando-se outros), alterações estas que, tendo em conta o âmbito, necessariamente restrito, desta análise, não serão abordadas.

Ainda assim, uma vez que algumas das decisões arbitrais referenciadas no ponto 4 têm subjacente esta temática, cumpre assinalar que o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) apenas veio a constar da lista de benefícios fiscais excluídos da limitação após as alterações promovidas pelo DL n.º 82/2013, de 17/06, diploma que aditou a alínea e) ao n.º 2 ao art.º 92.º ⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ Os litígios em causa estão relacionados, essencialmente, com investimentos elegíveis realizados nos períodos de 2010, 2011 e 2012, em que os sujeitos passivos não puderam deduzir a totalidade do benefício fiscal do RFAI, não porque tivesse sido ultrapassado o limite que constava no próprio regime (25% da coleta), mas sim porque foi ultrapassado o limite previsto no art.º 92.º (10% da coleta). Estava em causa saber se a parte não deduzida, por “insuficiência de coleta”, por via da aplicação do art.º 92.º, poderia ser deduzida nos períodos seguintes (ao tempo, nos 4 períodos de tributação seguintes), tendo as decisões arbitrais sido favoráveis aos contribuintes no

Para concluir, passa a citar-se a redação atual do art.º 92.º, dada pela LOE/2023 (Lei n.º 24-D/2022, de 30-12), através da qual foi aditada a última alínea do n.º 2 [a alínea i)] em consequência da criação de um novo benefício fiscal, o Incentivo à Capitalização de Empresas (ICE) que veio substituir a Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS), benefício este revogado por esta Lei.

Artigo 92.º

Resultado da liquidação

1 – Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º

2 — Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

- a) Os que revistam carácter contratual;*
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*
- d) Os previstos nos artigos 19.º e 32.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*
- e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento.*
- f) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- g) O regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*
- h) (Revogada)*
- i) O regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas, previsto no artigo 43.º-D do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

Seguidamente são apresentados dois exemplos, cujos dados são idênticos aos dos dois exemplos apresentados anteriormente (ponto 2), mas tendo em conta a redação do art.º 92.º atualmente vigente.

sentido de não poder ser inviabilizada a possibilidade de reporte do excesso (ou seja, as ações arbitrais foram julgadas procedentes).

Exemplo 3:

- Coleta com benefícios = 100.000 EUR
- Coleta sem benefícios = 200.000 EUR
- Limite mínimo da coleta = 180.000 EUR (200.000 EUR x 90%)
- Correção / acréscimo à coleta = 80.000 EUR

Conclusão: Após o ajustamento, a coleta do IRC a passou a ser de 180.000 EUR (100.000 EUR + 80.000 EUR), correspondendo ao limite mínimo previsto na lei. Neste exemplo, a coleta com benefícios corresponde a 50% da coleta sem benefícios, ou seja, a utilização de benefícios fiscais baixou a coleta em bastante mais de 10%, daí a correção de valor equivalente a 40%.

Exemplo 4:

- Coleta com benefícios = 150.000 EUR
- Coleta sem benefícios = 200.000 EUR
- Limite mínimo da coleta = 180.000 EUR (200.000 EUR x 90%)
- Correção / Acréscimo à coleta = 30.000 EUR

Conclusão: Após o ajustamento, a coleta do IRC a passou a ser de 180.000 EUR (150.000 EUR + 30.000 EUR), correspondendo ao limite mínimo previsto na lei. Neste exemplo, a coleta com benefícios corresponde a 75% da coleta sem benefícios, ou seja, a utilização de benefícios fiscais baixou a coleta em mais de 10%, daí a correção de valor equivalente a 15%.

Cumpre salientar que a correção (positiva) do montante do imposto liquidado, é efetuada no campo 371 do quadro 10 da declaração modelo 22, sendo certo que nas situações em que não se apura imposto liquidado, esta limitação não terá aplicabilidade.

Para terminar esta parte, e a propósito do impacto do art.º 92.º, passa a descrever-se uma situação com a qual fomos confrontados numa ação de formação ocorrida no mês de fevereiro de 2019 e que jamais esqueceremos.

Na altura, um CC, responsável pela contabilidade de uma empresa de navegação (dedicada ao transporte marítimo de mercadorias), questionou-nos sobre se, relativamente ao período de tributação de 2018, deveria optar pelo regime especial previsto DL n.º 92/2018, de 13-11

(*tonnage tax*) ⁽⁹⁾ ou se deveria manter a aplicação do disposto na alínea a) do art.º 51.º do EBF ⁽¹⁰⁾, tal como tinha vindo a suceder nos últimos anos.

Após alguma pesquisa, a resposta que lhe demos, sabendo-se que se tratava de uma empresa bastante lucrativa, e apesar de ainda não dominarmos o regime especial que havia sido recentemente criado, foi a de que, em princípio, deveria ser exercida a opção pelo novo regime de tributação da tonelagem.

Tal conclusão teve em conta, precisamente, a aplicação do art.º 92.º, uma vez que o benefício fiscal consagrado na alínea a) do art.º 51.º do EBF estava abrangido pela limitação, na medida em que não constava na lista de benefícios fiscais excluídos, constante do n.º 2.

Trata-se de um exemplo gritante em que o legislador concede um benefício fiscal de grande magnitude (exclusão de tributação de 70% dos lucros), tendo em vista atrair para Portugal empresas que operam no importante setor da navegação, e depois, por via indireta, o benefício acaba por esfumar-se (resumindo-se na prática apenas a 10% dos lucros), fruto da limitação imposta pelo art.º 92.º.

Tal situação, como é óbvio, acaba por ter reflexos extrafiscais, uma vez que as empresas de navegação, tendo em conta o tipo de atividade (com a mobilidade lhe é intrínseca), optam por registar-se noutros territórios que possuam regimes fiscais de *shipping* mais atrativos, o que, como é óbvio, tem consequências nefastas para a economia portuguesa.

Tanto assim é que há dados estatísticos que revelam que se encontram registadas em Portugal pouquíssimas empresas do setor da navegação, apesar de, como é notório, os nossos portos receberem muitos navios.

⁽⁹⁾ Este diploma veio instituir um regime especial de determinação da matéria coletável em sede de IRC para a marinha mercante, regime este bastante favorável (quer para as empresas de navegação, quer, também, para os tripulantes dos navios), de caráter optativo, com base na tonelagem dos navios e embarcações. Apesar de o regime ter entrado em vigor apenas em 2019, foi possível, ao tempo, optar pela aplicação do mesmo relativamente ao período de tributação de 2018. Quanto à aplicação deste regime especial, ver o Anexo G da declaração de rendimentos modelo 22.

⁽¹⁰⁾ Este art.º, com a epígrafe “*Empresas armadoras da marinha mercante nacional*” estipula(va) que: “*Às empresas armadoras da marinha mercante nacional são concedidos os seguintes benefícios fiscais: a) Tributação dos lucros, resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo, incidindo apenas sobre 30 % dos mesmos; (...)*”. De acordo com a norma transitória, prevista no art.º 2.º da Lei n.º 43/2018, de 09-08: “*3 - A vigência da alínea a) do artigo 51.º do EBF é prorrogada até à entrada em vigor do regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios e do regime fiscal e contributivo específico para a atividade de transporte marítimo.*”.

A este propósito, refere-se no “*Relatório de avaliação qualitativa e quantitativa dos benefícios fiscais previstos nos artigos 19.º, 20.º, 26.º, 28.º, 29.º, 30.º, 31.º, 47.º, 50.º, 51.º, 52.º, 53.º, 54.º, 63.º e 64.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais*” ⁽¹¹⁾, a propósito do art.º 51.º do EBF, que o incentivo em causa:

“(...) está, na prática, limitado pela aplicação do disposto no artigo 92.º do CIRC, o que tem contribuído para a sua escassa atratividade, sendo atualmente o único benefício fiscal aplicável em matéria de IRC à atividade de transporte marítimo, consubstanciando uma forma de redução da matéria coletável. Relativamente ao universo de beneficiários, este foi de apenas 19 em 2014 e em 2015, e a despesa fiscal associada ao incentivo representou, em média, 3 milhões de euros nos anos referidos. (...)

De facto, nas últimas três décadas a frota nacional da marinha mercante registada no registo convencional sofreu um acentuado declínio, resumindo-se hoje a menos de uma dezena de navios, apesar do acréscimo substancial da movimentação de cargas e de navios de cruzeiro verificado na última década nos portos nacionais. (...)

Como se percebe, o benefício previsto na alínea a) do artigo 51.º do EBF e o regime de tonnage tax têm subjacente o mesmo princípio de funcionamento, uma vez que podem ter como consequência a redução da matéria coletável. Contudo, como foi referido, o atual regime previsto no EBF não tem sido apto a aumentar a competitividade da marinha mercante nacional e de estancar a redução da respetiva frota. Por seu turno, como demonstra o já referido benchmarking europeu, a introdução do regime de tonnage tax noutros países tem sido um instrumento fiscal capaz de promover a marinha mercante. Nessa medida, considera-se que o atual benefício fiscal deve manter-se pelo menos enquanto não entrar em vigor o regime de tonnage tax.”

Nos próximos dois pontos (4 e 5) da presente *newsletter* iremos centrar-nos na jurisprudência e doutrina administrativa produzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sob a forma de informações vinculativas, relacionadas com o tema.

⁽¹¹⁾ Relatório a que se refere o n.º 2 do art.º 226.º da Lei n.º 46/2016, de 28-12, que aprovou o OE/2017 e o n.º 1 do art.º 265.º da Lei n.º 114/2017, de 29-12, que aprovou o OE/2018.

4. JURISPRUDÊNCIA

Nesta parte iremos limitar-nos a referenciar os processos judiciais e arbitrais que envolveram o tema em análise, sem tecer quaisquer comentários, devendo os respetivos acórdãos ser consultados pelos leitores que pretendam aprofundar o tema.

DECISÕES JUDICIAIS

- **Acórdão do STA: Proc.º n.º 0237/17, de 07-06-2017;** Pleno da Secção de Contencioso Tributário; Uniformização de jurisprudência; Recurso da decisão arbitral proferida no **Proc.º n.º 494/2016-T, de 07-02-2017;** Não admissão do recurso.

- **Acórdão do STA: Proc.º n.º 0745/15.0BEVIS, de 10-03-2021;**

Sumário:

“I - As regras e os princípios da hermenêutica jurídica permitem concluir que a correcta interpretação jurídica do segmento normativo que resulta da conjugação do disposto nos artigos 3.º e 7.º do regime jurídico do RFAI 2009 com o disposto no artigo 92.º do CIRC (na redacção do preceito em 2012) é a de que o montante (percentagem) apurado segundo o disposto RFAI (2009) só é dedutível até à concorrência do limite global da dedução admissível à colecta de IRC, apurado pelas regras do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC.

II - O elemento histórico da interpretação jurídica mostra que a intencionalidade do legislador em 2011 e 2012 foi de restringir a possibilidade de dedução à colecta de IRC, nesses anos, dos montantes apurados a título de benefício fiscal, uma vez que era seu objectivo aumentar, por esta via, a receita efectiva do IRC.

III - Este resultado jurídico não se mostra, in casu, violador do princípio da protecção da confiança legítima, uma vez que a expectativa jurídica do titular daquele benefício fiscal tem uma densidade jurídica inferior à daqueles que tenham celebrado como Estado um contrato fiscal (a despesa realizada teve neste caso animus empresarial e não essencialmente fiscal), a norma que impõe a redução do montante do benefício fiscal a deduzir se funda num interesse público prevalecente (a necessidade de aumentar a receita fiscal do IRC face à conjuntura de crise) e as específicas circunstâncias do caso (a não dedução do benefício em exercícios fiscais anteriores, mais próximos do ano em que a despesa foi realizada), associadas à não neutralização total do direito à dedução do mesmo, afastam a desproporcionalidade.”

- **Acórdão do STA: Proc.º n.º 02930/10.2BELRS, de 10-03-2021;**

Sumário

“(…)

VI - Uma vez que o âmbito da ação inspectiva abarcava tudo o que estivesse relacionado com o IRC, ainda que se trate de procedimento de âmbito parcial, por abarcar apenas um imposto - IRC - e nomeadamente o cumprimento das normas relativas ao REGTS - arts. 63º a 65º - nada obstava a que no âmbito do procedimento se apreciasse a matéria disciplinada no artigo 86º do mesmo Código.

VII - Independentemente do despacho do SEAF que reconheceu a possibilidade de dedução dos prejuízos em causa ao abrigo do artigo 69º do CIRC, o qual consagra uma cláusula anti abuso que visa acautelar a evasão ou fraude fiscal, tem de entender-se que a disciplina do artigo 86º do CIRC não cerceou a possibilidade de dedução do prejuízo apurado por uma das empresas incorporadas, mas tão só delimitou o seu âmbito visando que a nova sociedade não retirasse vantagens que não seriam obtidas na esfera jurídica da incorporada. Acrescendo que a aplicação do normativo em causa operou para futuro e a Recorrente não logrou identificar que expectativas legítimas foram criadas e violadas, não colhendo o argumento de que se mostram violados os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica.

VIII - Como é entendido pela doutrina mais autorizada, no modelo modelado no CIRC, a matéria tributável das diferentes sociedades agrupadas é apurada autonomamente, mas permite-se a respectiva compensação para efeitos do apuramento do imposto global a pagar, havendo, na liquidação do imposto devido a final, que atender à unicidade do grupo como sujeito passivo, sendo essa a ratio de o nº 6 do artigo 83º do CIRC, determinar que sejam efectuadas as deduções (à colecta) relativas a cada uma das sociedades no montante apurado relativamente ao grupo.

IX - Do que vem dito no ponto antecedente, resulta que o "imposto liquidado" a que se refere o nº 1 do artigo 86º do CIRC, só pode ser o imposto resultante do lucro tributável global agregado, sob pena de o fim visado com a norma, ao estabelecer limites mínimos de tributação, sair frustrado no caso da tributação dos grupos de sociedades. Dito de outro modo: o IRC deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

X - No artigo 86º do CIRC não se previu qualquer reporte de prejuízos em consequência da aplicação dos limites mínimos de tributação ali previstos, sendo que não estamos perante uma correcção aos prejuízos fiscais declarados de modo a alterar-se as deduções efectuadas, como determina o nº 4 do artigo 47º do CIRC.

XI - Esse entendimento [no que ao reporte de prejuízos respeita] está em conformidade com as regras do IRC que o prevêm e ao respectivo prazo de caducidade pelo que, no caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício do direito de reporte (art.º 45º, n.º 3, da LGT), que é o de 6 anos (art.º 47º, n.º 1, do CIRC), instituindo-se a regra da equivalência ao

prazo do exercício desse direito de reporte.”

- Acórdão do STA: Proc.º n.º 0907/14.8BEVIS, de 23-06-2021;

Sumário

“I - O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2009 (artº.13, da Lei 10/2009, de 10/03 - RFAI 2009). Na sua génese, o RFAI/2009 constituiu-se como um instrumento de política fiscal anticíclica que, por via da promoção do investimento empresarial em determinadas regiões e da criação de emprego, pretendia contribuir para a revitalização da economia nacional.

II - Este benefício fiscal foi lançado atendendo ao disposto no Regulamento (CE) 800/2008, da Comissão, de 6/08/2008, que declara compatíveis com o mercado comum certos auxílios estatais (cfr.artºs.1 e 2, do Regulamento (CE) 800/2008).

III - Haverá que examinar a conjugação deste benefício fiscal (RFAI), essencialmente o regime constante dos artºs.3 e 7, do RFAI/2009, com o artº.86, do C.I.R.C., em vigor no ano de 2009 (cfr. artº.92, do C.I.R.C., vigente nos anos de 2010 e 2011).

IV - A interpretação das referidas disposições legais conjugadas é no sentido de que o benefício fiscal RFAI/2009, não figurando entre as exceções elencadas no artº.92, nº.2, do C.I.R.C., é abrangido pela regra do nº.1, do mesmo preceito, querendo isto dizer que sofre a "dupla limitação" dedutiva, de acordo com a qual só pode ser deduzido o montante (percentagem) liquidado segundo o disposto nos artºs.3 e 7, do RFAI/2009, sendo que esse montante somente é dedutível até à concorrência do limite global da dedução admissível à colecta de I.R.C., apurado pelas regras do citado artº.92, nº.1, do C.I.R.C. (cfr. anterior artº.86, nº.1, do C.I.R.C., na versão em vigor em 2009), tudo levando em consideração os elementos literal, histórico e teleológico das normas/regimes cuja conjugação se pretende (cfr.artº.9, nºs.1 e 2, do C.Civil).

V - Os princípios da legalidade e da igualdade tributária impõem que a tributação dos rendimentos se faça de acordo com as regras em vigor no momento do facto tributário (ou seja, no ano a que os rendimentos tributados dizem respeito, leia-se, para os rendimentos de 2009, as normas em vigor nesse ano, e assim sucessivamente).”

- Acórdão do Tribunal Constitucional (n.º 309/2018): Proc.º n.º 486/15, de 07-06-2018;

Recurso da decisão arbitral proferida no Proc.º n.º 702/2014, de 05-05-2015;

Decisão

“Pelo exposto, decide-se:

a) Não admitir o recurso de constitucionalidade em relação à norma extraída do n.º 1 do artigo 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei

n.º 215/89, de 1 de julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho;

b) Julgar inconstitucional, por violação do princípio da proteção da confiança, ínsito no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, a norma extraída do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC, na redação introduzida pelo n.º 1 do artigo 99.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, na interpretação segundo a qual diminui para 10% a margem da coleta do IRC suscetível de ser utilizada pela dedução à coleta do IRC concedida ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimentos (RFAI), aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, por investimentos efetuados antes da entrada em vigor daquela alteração.

c) Em consequência, conceder provimento ao recurso e ordenar a reforma da decisão arbitral recorrida em conformidade com a presente decisão de inconstitucionalidade.”

DECISÕES ARBITRAIS

- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 693/2014, de 01-04-2015;** Tema: IRC, benefícios fiscais, RFAI, competência do tribunal arbitral.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 702/2014, de 05-05-2015 e de 03-07-2018** (reforma da primeira decisão arbitral ordenada pelo Tribunal Constitucional); Tema: IRC - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) - artigo 92.º CIRC.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 383/2015, de 30-11-2015;** Tema: IRC – Reconhecimento de créditos fiscais relativos ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”) e ao Benefício Fiscal Contratual (“BFC”).
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 370/2015, de 25-01-2016;** Tema: IRC - Benefícios Fiscais (RFAI): valor a deduzir à coleta do IRC; dedução à coleta das tributações autónomas e da derrama estadual; PEC’s.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 285/2016, de 10-01-2017;** Tema: IRC, RFAI, Benefícios Fiscais, Artigo 92.º CIRC.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 494/2016, de 07-02-2017;** Tema: IRC - Competência dos tribunais arbitrais; Renovação do ato em execução de julgado; Caso julgado; Falta de fundamentação; Caducidade do direito de liquidação.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 610/2016, de 19-04-2017;** Tema: IRC - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), Benefícios Fiscais, Artigo 92.º CIRC.
- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 223/2017, de 15-02-2018;** Tema: IRC - benefícios fiscais para efeitos do artigo 92.º do CIRC – acréscimos de reintegrações e amortizações resultantes

de reavaliação fiscal efetuada ao abrigo de legislação fiscal.

- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 501/2017, de 02-03-2018**; Tema: IRC – RFAI - Dedução à coleta e reporte (artigo 92.º/1 CIRC - artigo 3.º/3 RFAI).

- **Acórdão do CADD: Proc.º n.º 626/2017, de 14-07-2018**; Tema: IRC - Benefícios Fiscais: SIFIDE e RFAI - Tributações autónomas.

5. DOUTRINA ADMINISTRATIVA

Na presente data, encontram-se publicadas no Portal das Finanças apenas duas Informações Vinculativas relacionadas com o art.º 92.º do Código do IRC ⁽¹²⁾.

- Proc.º n.º 1263/2006, despacho de 04-01-2008; Assunto: Aplicação da limitação prevista no art.º 86.º.

“De acordo com o previsto no artigo 86º do Código do IRC (...) o imposto liquidado (...) não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais dos regimes previstos no nº13 do artigo 40º e no artigo 69º, ambos do Código do IRC.

No âmbito deste preceito, parece que se pretendeu abarcar um vasto elenco de benefícios fiscais (expressamente enumerados no nº2) e situações que, embora formalmente não sejam tratadas como um benefício fiscal, constituem medidas de carácter excepcional que contrariam o regime geral, como seja o caso do regime de transmissibilidade de prejuízos fiscais, por se tratar de uma excepção à regra da identidade jurídica consagrada na lei em relação ao reporte de prejuízos, e o caso do nº13 do artigo 40º do Código do IRC (...).

Uma vez que a limitação opera através de uma correcção ao montante do imposto que seria liquidado caso o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no nº13 do artigo 40º e do artigo 69º, todos do Código do IRC, ficam abrangidas as situações em que, retirando-se os benefícios fiscais, se apura imposto liquidado, por forma a não criar situações de desigualdade.

Os sujeitos passivos têm assim de comparar a sua situação em concreto, com usufruição dos benefícios e sem benefícios. Isto é, têm de comparar o valor do IRC liquidado usufruindo dos benefícios com aquele que se apuraria na ausência desses benefícios, aplicar o limite de 60% ao imposto que seria liquidado sem usufruição dos benefícios e, quando haja diferença entre este valor e o calculado com usufruição dos benefícios, deve ser a mesma acrescida no quadro 10 da declaração Mod.22 de IRC.

Nas restantes situações, em que sem usufruição dos benefícios fiscais continua a não se apurar imposto liquidado, não poderá operar a limitação prevista no artigo 86º do Código IRC.

Assim, nos casos em que os sujeitos passivos aproveitem de benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento, tais como (...), e apurem prejuízos fiscais e, na ausência desses benefícios fiscais, continuem a não apurar imposto liquidado, não há lugar à aplicação do disposto no artigo 86º.

⁽¹²⁾ Na verdade, associadas ao art.º 92.º, constam no Portal das Finanças três Informações Vinculativas, mas, no entanto, uma delas está repetida.

Da mesma forma, nas situações em que se aplica o regime previsto no novo nº13 do artigo 40º do Código de IRC e em que o resultado tributável sem a usufruição deste regime não é positivo, não é possível a aplicabilidade da limitação prevista na norma em questão.

Também não se aplica a limitação supramencionada, nas situações em que da dedução dos prejuízos fiscais autorizados, nos termos previstos no artigo 69º do Código do IRC, não resulta matéria colectável, quando, na ausência deste benefício fiscal, também resultasse matéria colectável nula.

Ao invés, se na ausência de benefícios fiscais e/ou dos regimes apontados o sujeito passivo passa a apurar lucro tributável e, subsequentemente, imposto liquidado, tem lugar a limitação prevista no artigo 86º do Código do IRC.”

- Proc.º n.º 2022 0002101, despacho de 2022-12-15; Assunto: Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC.

Neste pedido de Informação Vinculativa questionava-se, em síntese, se o regime vulgarmente designado pela doutrina por “*Patent Box*”, previsto no art.º 50.º-A, estaria abrangido pela limitação aqui em análise, pelo que, em bom rigor, a questão central passava por aferir se estamos na presença de um benefício fiscal e, em caso afirmativo, se, não estando o mesmo taxativamente excepcionado no referido n.º 2 do art.º 92.º do Código IRC, estaria então abrangido pela referida limitação.

E a resposta da AT, com recurso à doutrina e jurisprudência, foi precisamente no sentido de que se está perante um benefício fiscal e que o mesmo está abrangido pela limitação, conforme se pode constatar do teor do parecer formulado que passamos a reproduzir em seguida:

“Um sujeito passivo, cuja fonte de rendimento depende exclusivamente do licenciamento inicial do software por si produzido aos seus diversos clientes, bem como de subsequentes atualizações desse mesmo software e de ligações a plataformas externas e, em alguma medida, da manutenção e assistência técnica associadas ao licenciamento, beneficia do regime do artigo 50.º-A do Código do IRC (CIRC).

Pretende-se esclarecer se o artigo 50.º-A é um benefício fiscal e se, sendo um benefício fiscal, estará abrangido pelos limites do artigo 92.º, ambos do CIRC.

De acordo com o artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (...).

Na opinião de Nuno Sá Gomes, vertida na Teoria Geral Dos Benefícios Fiscais (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165, pág. 71), os benefícios fiscais são factos de natureza excecional face à tributação-regra, i.e., factos que, cabendo embora nas normas de incidência, barram a respetiva tributação, estabelecendo uma regulamentação contrária à regra. Para além de terem natureza excecional e

fundamento extrafiscal, são factos complexos, pois, por um lado, têm efeito impeditivo do nascimento da obrigação tributária com o seu normal conteúdo e, por outro lado, dão origem ao nascimento do direito ao benefício fiscal. Assim, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se em situações que estão sujeitas a tributação, coibindo a tributação-regra.

O entendimento/conceito de benefício fiscal adotado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais é no sentido de considerar desagravamento fiscal qualquer opção legislativa que se traduza em redução da taxa efetiva de tributação em relação à que decorreria da "tributação-regra", que se traduz numa vantagem para o contribuinte em termos de redução do montante de imposto a pagar. Portanto, constituem exceções à norma ou regime geral de cada imposto.

De igual modo, a jurisprudência dos tribunais considera, na generalidade, que: «do ponto de vista jurídico, e na ótica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que, estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objectiva e subjectiva do imposto. E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o art.º 12, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais» (Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - Processo:09256/15 Secção: CT-Data do Acórdão:05/12/2016).

No que respeita ao regime designado por «Patent Box», a generalidade das opiniões é no sentido de considerar que se trata de um benefício fiscal, tendo por objetivo estimular a inovação tecnológica e científica, premiando os investimentos que promovam a I&D e a criação de hábitos de proteção da Propriedade Industrial.

Veja-se, por exemplo, a opinião de Casalta Nabais (Estudos de Direito Fiscal - Volume IV), que considera tratar-se de um benefício fiscal ao investimento produtivo que foi adotado no Reino Unido em 2013. A autora do livro sobre "O regime da Patent Box em Portugal", Catarina Martins de Sousa, utiliza, no seu compêndio, a expressão «benefício decorrente da Patent Box». Mas, há muitos outros autores, que também consideram tratar-se de um benefício fiscal.

Por seu lado, salienta-se que, no relatório elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais consta, no Capítulo 4 - Descrição Sistematizada dos Benefícios Fiscais, como benefício fiscal, o artigo 50.º-A do CIRC.

Face ao exposto, o regime do artigo 50.º-A do CIRC, nos termos do qual se permite uma dedução ao lucro tributável de um montante correspondente aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de autor e de direitos de propriedade industrial até ao limite previsto no seu n.º 8 (atualmente são tributados apenas 15% dos

rendimentos), traduz-se numa medida de desagravamento fiscal, sendo considerado um benefício fiscal. A regra geral é de tributar este tipo de rendimentos, mas, desde que cumpridos os requisitos previstos no artigo 50.º-A do CIRC, os sujeitos passivos podem beneficiar da medida de desagravamento fiscal aí prevista.

Quanto à questão de saber se o regime do artigo 50.º-A cai no âmbito do artigo 92.º, ambos do CIRC, há que atender ao facto que o n.º 2 desta última norma enumera todos os benefícios fiscais excluídos da aplicação da limitação prevista no n.º 1. Repare-se que, com a Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, o legislador optou por enumerar todos os benefícios fiscais excluídos do regime, ao contrário da redação dada antes dessa lei, que referia os benefícios que seriam considerados para efeitos da aplicação da limitação. Para além disso, veja-se que o artigo 92.º já sofreu diversas alterações, sem que o legislador tenha incluído nas exceções enumeradas no seu n.º 2 o regime do artigo 50-A, ambos do CIRC, o qual foi aditado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC.

Assim sendo, não constando o artigo 50.º-A nos benefícios excluídos da aplicação da limitação, entra para efeitos do cálculo da limitação prevista no artigo 92.º do CIRC.”

A valer o entendimento anterior, no sentido da inclusão do regime de “*Patent Box*” na limitação prevista no art.º 92.º, estamos perante mais um exemplo, para além do anteriormente apontado a propósito do setor da navegação, de que a disposição legal em apreço pode acabar por ter efeitos nefastos em termos económicos, sabendo-se da importância dos ativos intangíveis e das atividades de I&D no mundo atual.

A propósito deste entendimento, e dos respetivos efeitos, cumpre salientar que o regime previsto no art.º 50.º-A do Código do IRC, foi criado no âmbito da Reforma de IRC, referindo a respetiva Comissão, no Relatório que elaborou ⁽¹³⁾, a este propósito, além do mais, o seguinte:

“Sumário Executivo: A Comissão sugere a introdução de um regime privilegiado de tributação dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de patentes e desenhos ou modelos industriais, com o propósito de incrementar a competitividade do ordenamento jurídico nacional enquanto plataforma agregadora de investimento em I&D com substância económica.

Com vista a reforçar a atratividade do sistema jurídico-tributário nacional para as atividades de investigação e desenvolvimento, propõe-se a criação de um novo regime de tributação dos rendimentos decorrentes de contratos que tenham por

⁽¹³⁾ Datado de 30-06-2013 e intitulado: “*Relatório Final – Uma reforma do IRC para a competitividade, o crescimento e o emprego*”. A parte citada encontra-se no Capítulo III, alínea o. “*Introdução de regime fiscal próprio para Rendimentos de patentes e outros ativos intangíveis*” (p. 76).

objeto a cessão ou a utilização temporária de certos direitos de propriedade industrial sujeitos a registo (patentes e modelos ou desenhos industriais), o qual limita a sua consideração para a determinação do lucro tributável do seu titular a 50% do seu valor, embora se mantenha a possibilidade de serem integralmente deduzidos os gastos que lhe estão associados.”

Por fim, dir-se-á apenas que este entendimento nos pode levar a questionar a aplicação da limitação a inúmeros outros benefícios fiscais que proliferam no nosso sistema fiscal, não expressamente excluídos no n.º 2 do art.º 92.º, sendo certo que não poderemos cair em exageros, sob pena de a aplicação do regime de limitação que se encontra instituído se tornar inoportável...

6. LOE/2023 – ALTERAÇÕES (E OMISSÕES?)

Como já anteriormente referido, a LOE/2023 procedeu à alteração do referido art.º 92.º, no sentido do aditamento da alínea i) ao n.º 2, com a seguinte redação: *“O regime fiscal de incentivo à capitalização das empresas, previsto no artigo 43.º-D do Estatuto dos Benefícios Fiscais”*.

Desta forma, o legislador salvaguardou que o novo benefício fiscal, que opera por dedução ao lucro tributável, intitulado de “Incentivo à Capitalização das Empresas” (ICE) ⁽¹⁴⁾, se encontra excluído daquela limitação.

Ainda assim, manteve naquele elenco a referência a uma disposição já anteriormente revogada, como sucede com o art.º 19.º do EBF (“criação de emprego”), assim como manteve a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e a Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS), benefícios agora revogados pela LOE/2023 ⁽¹⁵⁾.

Aqui chegados, interessa então levantar a questão que justifica esta abordagem, a saber: Foi salva-guarda a não aplicação da limitação imposta pelo art.º 92.º aos novos benefícios fiscais criados pela LOE/2023, com exceção daquele a que já fizemos referência (ICE)?

Referimo-nos, em concreto, aos seguintes benefícios fiscais, todos eles operando por via de uma dedução ao lucro tributável (sobre os quais já nos pronunciámos na *newsletter #46 novembro 2022*):

1. Incentivo fiscal à valorização salarial (por via do aditamento do art.º 19.º-B ao EBF).
2. Benefício fiscal à criação líquida dos postos de trabalho, no âmbito dos benefícios fiscais aplicáveis aos territórios do interior (por via da alteração promovida ao art.º 41.º-B do EBF).
3. Regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás (art.º 231.º da LOE/2023).

⁽¹⁴⁾ Cuja aplicação suscita ainda diversas dúvidas, as quais se espera que venham a ser esclarecidas pela AT, tal como terá sido veiculado, de acordo com a informação que nos foi transmitida, na formação interna sobre o OE/2023 ocorrida no seio da AT, esclarecimentos que, alegadamente, também irão incidir sobre o novo Incentivo Fiscal à Valorização Salarial, cuja aplicação levanta, igualmente, diversas dúvidas.

⁽¹⁵⁾ Manutenção que até se pode justificar no caso da RCCS, tendo em conta que o benefício perdura no tempo (a dedução é efetuada no ano do aumento do Capital Social e nos 5 períodos seguintes), mas já não no caso da DLRR, uma vez que o benefício fiscal se esgota no período em que ocorre a retenção do lucro, sem que haja, sequer, possibilidade de reporte em caso de insuficiência de coleta neste período.

4. Regime extraordinário de apoio a encargos suportados na produção agrícola (art.º 232.º da LOE/2023).

Parece-nos, salvo melhor opinião, que cada um dos referidos incentivos deverá ser qualificado como benefício fiscal para efeitos da aplicação do art.º 92.º, ou seja, estarão, em princípio, abrangidos pela limitação.

Efetivamente, não restando qualquer dúvida, a este nível, no que se refere aos benefícios elencados em 1. e 2., sempre se poderia equacionar se o carácter extraordinário e temporário das medidas elencadas em 3. e 4. – já aplicáveis, recorde-se, ao exercício fiscal de 2022 – as retirariam do conceito de benefício fiscal, facto que, em nossa opinião, face ao anteriormente referido, não sucede.

Nessa medida, todos eles serão suscetíveis de estarem abrangidos pela limitação do art.º 92.º, sendo que, no entanto, o legislador, alterando aquele articulado, não os excluiu expressamente, ao contrário do que sucedeu com o ICE.

Ainda assim, já sucedeu no passado que, nomeadamente em caso de benefícios de natureza extraordinária e temporária, como sucedeu com o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI, I e II) e com o Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR), este vigente no período de tributação de 2022, foram as próprias normas que regulamentaram os referidos benefícios que expressamente os excluíram da aplicação da limitação em análise.

Todavia, de forma inadvertida ou não, tal não veio a suceder, em nenhuma das situações anteriormente assinaladas.

Note-se, porém, que o benefício fiscal de IRC consignado no art.º 41.º-B do EBF (Benefícios fiscais aplicáveis aos territórios do interior e às Regiões Autónomas) estava, até aqui, integralmente salvaguardado pelas referidas exclusões, uma vez que assentava num benefício fiscal que operava por via de uma redução de taxa de IRC, logo, previsto na parte final da alínea c) do n.º 2 do art.º 92.º, na medida em que aí se alude aos benefícios fiscais “(...) *que operem por redução de taxa*”, o que é o caso [a taxa aplicável até aos primeiros 50.000 EUR (limite aplicável desde 2023, sendo que até aqui era 25.000 EUR), é de apenas 12,5%] ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁶⁾ Sem prejuízo da sua limitação por outra via, mais concretamente por via da aplicação da regra de *minimis* (limiar decorrente das regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de Estado, tal como se encontra, aliás, consignado no n.º 6 do art.º 41.º-B do EBF).

No entanto, tal exclusão não será aplicável ao caso concreto da criação líquida de postos de trabalho, benefício fiscal agora criado, pois este opera por dedução ao rendimento, mais concretamente por dedução ao lucro tributável (campo 774 do quadro 07 da declaração modelo 22).

A materializar-se a aplicação desta limitação aos benefícios fiscais em referência, estaremos perante uma forte restrição à sua aplicabilidade, podendo mesmo desvirtuar os efeitos pretendidos pelo legislador com a criação dos mesmos, o que não nos parece desejável, sob pena de sermos tentados a adjetivar os benefícios fiscais em causa, criados pela LOE/2023, como autênticos “presentes envenenados”!

Braga, 04 de março de 2023

Luís Filipe Esteves