

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código Fiscal do Investimento
Artigo:	38.º
Assunto:	SIFIDE II – Aditamento do n.º 7 do art.º 38.º do CFI - Aplicação da Lei no tempo
Processo:	2926/20, PIV n.º 17971, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 10-02-2021
Conteúdo:	A questão objeto do presente pedido prende-se com o âmbito de aplicação temporal da alteração introduzida pelo art.º 359.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei 2/2020 - OE2020), o qual aditou o n.º 7 ao art.º 38.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), relativo ao Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II).

Concretamente, está em causa uma sociedade que subscreveu, em 2018, unidades de participação (UP) num fundo de capital de risco (Fundo), que investe exclusivamente em sociedades que se dedicam, sobretudo, a investigação e desenvolvimento e que obtenham o reconhecimento nessa matéria nos termos do CFI.

As contribuições efetuadas para o referido Fundo tinham enquadramento, enquanto despesa elegível, no âmbito do SIFIDE II, ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do art.º 37.º do CFI, nos termos da qual se consideram dedutíveis as “...*contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A.*”.

O investimento realizado na subscrição das UP do Fundo gerou, em 2018, um benefício fiscal, não tendo, contudo, sido efetuada qualquer dedução relativa a este benefício, por insuficiência de coleta, tendo o respetivo montante transitado para os períodos seguintes nos termos do n.º 4 do art.º 38.º do CFI.

Ora, o n.º 7 do art.º 38.º do CFI, aditado pelo art.º 359.º da Lei 2/2020, passou a exigir a manutenção das unidades de participação nos fundos de investimento referidos na alínea f) do n.º 1 do art.º 37.º do CFI por um prazo de cinco anos, sendo que, caso tais unidades de participação sejam alienadas antes de decorrido aquele prazo, ao IRC do período da alienação é adicionado o montante que tenha sido deduzido à coleta, na proporção correspondente ao período em falta, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

A Lei 2/2020 entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 1 de abril de 2020, verificando-se não existir qualquer disposição transitória através da qual se preveja uma solução específica sobre o âmbito de aplicação temporal da alteração ao art.º 38.º do CFI.

A questão que se levanta prende-se, assim, com a aplicação no tempo daquela alteração, na medida em que, não obstante as despesas de I&D terem sido efetuadas em momento anterior à entrada em vigor da nova lei, os efeitos fiscais daquele facto continuam a produzir-se após a entrada em vigor da mesma, porquanto a dedução à coleta a que a requerente tem direito ainda não foi totalmente concretizada, podendo sê-lo até ao oitavo período após aquele em que foram efetuadas as referidas despesas.

Quanto à aplicação da lei fiscal no tempo, o n.º 1 do art.º 12.º da Lei Geral Tributária (LGT), em conformidade com o n.º 3 do art.º 104.º da Constituição da República

Portuguesa (CRP), impõem que “*As normas tributárias aplicam-se a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos.*”.

Ainda, no que ao caso concreto interessa, estabelece o n.º 2 do mesmo artigo que “*Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.*”.

O art.º 12.º da LGT é uma disposição genérica sobre a aplicação da lei fiscal no tempo, sendo que, estando em causa um benefício fiscal, é também relevante o disposto no art.º 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o qual regula especialmente a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais.

Refira-se que, apesar da vocação de diploma de cúpula do sistema fiscal e de consagrar os grandes princípios ordenadores do sistema jurídico tributário, a LGT não possui qualquer valor reforçado.

Sendo, ainda, de realçar que, em caso de conflito, a lei especial, no seu domínio próprio de aplicação, se sobrepõe à lei geral, prevalecendo sobre esta.

Isto mesmo resulta do n.º 1 do art.º 1.º da LGT, de acordo com o qual “*A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial.*”.

Refira-se, ainda, que, não obstante o SIFIDE II não estar previsto no EBF, o art.º 1.º desse diploma prevê que as disposições da parte I (Princípios Gerais - Art.ºs 1 a 15.º-A) do mesmo se aplicam aos benefícios fiscais nele previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais, com as necessárias adaptações, sendo caso disso.

Assim, ao SIFIDE II é também aplicável o disposto no art.º 11.º do EBF, o qual dispõe, no seu n.º 1, que “*As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.*”.

Saliente-se que, no caso em análise, se afigura não existir um conflito entre a lei especial e a lei geral, considerando-se, antes, que estas se complementam, já que, enquanto o art.º 12.º da LGT estabelece que as normas tributárias se aplicam para o futuro (ou seja, a factos posteriores à sua entrada em vigor), o art.º 11.º do EBF impõe, salvo quando a lei dispuser em contrário, que os contribuintes que já aproveitem do direito aos benefícios fiscais aí referidos, e quando as alterações aos mesmos os prejudiquem, continuem a aplicar os benefícios nos mesmos termos que vigoravam à data em que adquiriram esse direito.

Esta norma salvaguarda, assim, nos termos aí previstos, os direitos adquiridos pelo sujeito passivo ao abrigo da lei anterior, e até ao termo do período pelo qual o benefício lhe foi concedido, mantendo-se o gozo do benefício fiscal sujeito às mesmas condições que vigoravam no momento em que aquele adquiriu o direito ao mesmo.

No mesmo sentido, refere Nuno Sá Gomes que “*...as normas que concedem benefícios fiscais bilaterais, isto é, contratuais ou paracontratuais, são irrevogáveis unilateralmente pelo legislador sob pena de violação do princípio suprapositivo da boa fé (pacta sunt servanda). E consideramos benefícios fiscais paracontratuais os benefícios fiscais temporários e condicionais que se comportem como incentivos fiscais, estímulos fiscais ou medidas do fomento fiscal, pois são propostas ou ofertas ao público, recipiendas, de que resultam direitos adquiridos que não podem ser afectados por lei posterior, logo que os contribuintes preencham os pressupostos do*

benefício oferecido.” (Cfr. Nuno Sá Gomes, in Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de CTF n.º 165, págs. 283-284.).

E é este o caso do SIFIDE II, enquanto benefício fiscal temporário, que comporta um sistema de incentivos fiscais à I&D empresarial.

Refira-se que os benefícios fiscais “...*dizem-se temporários quando a lei fixa um limite temporal à duração do benefício.*” (Cfr. Nuno Sá Gomes, in Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de CTF n.º 165, pág. 145).

No caso do SIFIDE II, este é concedido por um período de tempo limitado fixado na lei, podendo, conforme já referido, ser deduzido à coleta do período de tributação em que foram realizadas as despesas de I&D ou, por insuficiência de coleta, até ao oitavo período seguinte àquele.

Ora, o aditamento do n.º 7 ao art.º 38.º do CFI exige que as UP nos fundos de investimento referidos na alínea f) do n.º 1 do art.º 37.º do CFI sejam detidas por um prazo de cinco anos, ou seja, o benefício fiscal passa a estar sujeito a uma condição resolutiva, sendo que o não cumprimento daquele prazo implica que ao IRC do período em que as UP forem alienadas seja adicionado o montante que tenha sido deduzido à coleta, na proporção correspondente ao período em falta para perfazer os cinco anos, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

Esta situação pode ser prejudicial ao sujeito passivo, na medida em que o impede de alienar a todo o tempo as UP em que investiu (restringindo, por exemplo, a sua capacidade de obter liquidez), direito que este havia adquirido no âmbito da lei antiga, quando efetuou as contribuições para o Fundo.

Face ao exposto, sendo o SIFIDE II um benefício fiscal temporário que comporta um sistema de incentivos fiscais à I&D empresarial, considera-se que a alteração em causa não deve ser aplicável aos contribuintes que já aproveitem do direito ao mesmo nos termos e condições existentes antes da referida alteração legislativa, como é o caso da sociedade em causa.

Assim, o disposto no n.º 7 ao art.º 38.º do CFI não é aplicável às UP detidas por essa sociedade no Fundo e que foram subscritas em 2018. |