

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	92.º
Assunto:	Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC
Processo:	2022 0002101, sancionado por despacho de 2022-12-15, da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento e das Relações Internacionais – PIV 22968
Conteúdo:	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, consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características anteriormente referidas.

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 artº.12, nº.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.