

# Revista JURÍDICA PORTUCALENSE



[www.upt.pt](http://www.upt.pt)



UNIVERSIDADE  
PORTUCALENSE  
IJP  
Instituto Jurídico Portucalense



Fundação  
para a Ciência  
e a Tecnologia

Nº 37 | Universidade Portucalense | Porto | 2025

[https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(37\)2025](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025)

**Ana Regina RIBEIRO, Ana Arromba DINIS, Sara SERRA**

A auditoria tributária em sede do benefício fiscal SIFIDE: análise de jurisprudência arbitral do CAAD

**DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(37\)2025.ic-12](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025.ic-12)**

## Secção

### Investigação Científica / Scientific Research\*

---

\* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review* / The articles in this section have undergone a blind peer review process.



## A auditoria tributária em sede do benefício fiscal SIFIDE: análise de jurisprudência arbitral do CAAD

### Tax audit regarding the SIFIDE tax benefit: CAAD arbitral jurisprudence analysis

Ana Regina RIBEIRO<sup>1</sup>  
Ana ARROMBA DINIS<sup>2</sup>  
Sara SERRA<sup>3</sup>

**RESUMO:** A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) é responsável por garantir a liquidação e a cobrança, bem como exercer a função de inspeção tributária, com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais. O “Sistema de Incentivos Fiscais À Investigação e Ao Desenvolvimento” (SIFIDE II) é uma medida que possibilita a dedução do valor correspondente às despesas com investigação e ao desenvolvimento (I&D) ao montante da coleta do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC). Com os aumentos de investimento em I&D, as candidaturas a este benefício fiscal e os créditos fiscais solicitados têm aumentado, bem como os conflitos entre os contribuintes e a AT. Este estudo tem como objetivo compreender o papel da AT como entidade controladora, perante a jurisprudência arbitral, analisando os motivos de litigância e verificando a tendência das decisões do CAAD na resolução dos casos de SIFIDE II, utilizando-se como método de investigação, a análise documental de conteúdo. Na análise efetuada conclui-se que a tendência é de o contribuinte vencer na maioria das decisões nos casos do SIFIDE II, e que, de acordo com a jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), apesar de a AT efetuar um controlo e monitorização assíduo e rigoroso, nem sempre a mesma deteta irregularidades e, quando deteta, nem sempre são irregularidades efetivas, uma vez que nos resultados da jurisprudência analisados acabam por ser revertidas as correções efetuadas.

**PALAVRAS-CHAVE:** SIFIDE; Investigação e ao Desenvolvimento; IRC; Jurisprudência Arbitral; AT.

**ABSTRACT:** The Tax and Customs Authority (AT) is responsible for ensuring settlement and collection, as well as exercising the tax inspection function, intending to fight fraud and tax evasion. The “System of Fiscal Incentives for Research and Development” (SIFIDE II) is a measure that allows the deduction of the amount corresponding to research and development (R&D) expenses from the amount of corporate income tax collection (IRC). With increases in investment in R&D, applications for this tax benefit and tax credits requested have increased, as well as conflicts between taxpayers and AT. This study aims to understand the role of the AT as a controlling entity, before the arbitration jurisdiction, analysing the reasons for litigation and verifying the trend of the arbitration court's decisions in resolving SIFIDE II cases, using

<sup>1</sup> Politécnico do Cávado e do Ave, Portugal. Inspetora na Inspeção Geral de Finanças, Autoridade de Auditoria. Mestre em Auditoria pelo Politécnico do Cávado e do Ave. ORCID ID: <https://orcid.org/0009-004-7305-6176>. [a17199@alunos.ipca.pt](mailto:a17199@alunos.ipca.pt).

<sup>2</sup> Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade do Politécnico do Cávado e do Ave, Portugal. Docente da Escola Superior de Gestão do Politécnico do Cávado e do Ave. Doutorada em Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3945-5726>. [adinis@ipca.pt](mailto:adinis@ipca.pt).

<sup>3</sup> Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade do Politécnico do Cávado e do Ave, Portugal. Docente da Escola Superior de Gestão do Politécnico do Cávado e do Ave. Doutorada em Contabilidade pela Universidade do Minho. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3107-1752>. [sserra@ipca.pt](mailto:sserra@ipca.pt).

as an investigation method, the documental content analysis. The analysis carried out concluded that the tendency is for the taxpayer to win in most decisions in SIFIDE II cases, and that, according to the jurisdiction of the Administrative Arbitration Centre (CAAD). Despite the AT carrying out control and monitoring associated and rigorous, not always the same detection of irregularities, and when detected, they are not always effective irregularities, since results show that the decisions analysed end up reversing the corrections made.

**KEYWORDS:** SIFIDE; Research and Development; IRC; Arbitration Jurisprudence; AT.

## Introdução

A auditoria que analisa a informação fiscal da entidade auditada e do seu enquadramento nos normativos fiscais é a auditoria fiscal, um dos ramos da auditoria financeira, tal como refere Rui Bastos.<sup>4</sup> Compete essencialmente à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) garantir a liquidação e a cobrança, exercer a função de inspeção (auditoria) tributária, nomeadamente com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais, efetuar justiça tributária, representando a Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais, e comunicar aos particulares as respetivas obrigações fiscais auxiliando-os no cumprimento das mesmas.

O presente estudo tem, portanto, como objetivo compreender o papel da AT como entidade que controla a aplicação fiscal dos conteúdos legais, perante a jurisprudência arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD),<sup>5</sup> de forma a percecionar a tendência das decisões do tribunal arbitral na resolução dos casos e as falhas na monitorização do sistema de incentivos fiscais à investigação e ao desenvolvimento (SIFIDE II), enquadrado no sistema fiscal português.

Este trabalho pretende, assim, contribuir para a literatura fiscal, ampliando estudos na área dos benefícios fiscais, mais concretamente no que respeita ao SIFIDE II, procurando proporcionar aos legisladores e outros interessados na matéria em causa, com base nos resultados obtidos, soluções para uma melhor gestão dos conflitos com a aplicação do referido benefício. Consideramos que esta é também uma matéria de grande interesse para as empresas portuguesas pelo facto de surgirem entendimentos divergentes na aplicação do benefício, na medida em que é necessário recorrer ao CAAD, como se verifica nos casos em análise durante o estudo.

<sup>4</sup> BASTOS, Rui. Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual. *X Congresso de Contabilidade: Relato Financeiro e Responsabilidade Social*, LISBOA, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%C3%A1ria.pdf>

<sup>5</sup> O CAAD foi criado pelo 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 Secretaria de Estado da Justiça.

O SIFIDE II, que se encontra atualmente previsto no capítulo V do Código Fiscal do Investimento (CFI),<sup>6</sup> foi criado em 1997 como medida de incentivo à participação do setor empresarial, no esforço global de Investigação & Desenvolvimento (I&D), com o intuito de aumentar a competitividade das empresas, apoiando-as através da dedução à coleta do IRC das despesas com esse esforço, conforme apresenta a Agência Nacional de Inovação.<sup>7</sup>

O SIFIDE II visa apoiar as atividades de I&D relacionadas com a criação e a melhoria de um produto, de um processo, de um programa ou de um equipamento que apresentem uma melhoria substancial e que não resulte apenas de uma simples utilização do estado atual das técnicas existentes, como tão bem defendem Eduardo Sá Silva, Susana Andrade e Adalmiro Pereira.<sup>8</sup>

Atualmente o SIFIDE II possibilita a dedução, ao montante da coleta do IRC e até à sua concorrência, do valor correspondente às despesas com I&D, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025, numa dupla percentagem.<sup>9</sup>

As taxas a aplicar foram sofrendo várias alterações ao longo dos anos, e o benefício foi aumentando com as taxas a aplicar.

Aliás, para a Agência Nacional de Inovação é perceptível que este benefício tem contribuído para um aumento efetivo da atividade de I&D por parte das empresas portuguesas,<sup>10</sup> o que provocou também um maior contencioso desta matéria. Este estudo considera a atuação da AT, nomeadamente a que é possível analisar na Jurisprudência Arbitral Tributária disponibilizada pelo CAAD sobre esta matéria.<sup>11</sup>

Note-se que o CAAD é um centro de arbitragem institucionalizada com caráter especializado, onde podem ser resolvidos processos de Direito Público na área

---

<sup>6</sup> Obtido de: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/2014-59423292>.

<sup>7</sup> Disponível em: <https://ani.pt/>

<sup>8</sup> SILVA, Eduardo Sá, ANDRADE, Susana e PEREIRA, Adalmiro. *Benefícios Fiscais em sede de IRC*. Porto: Vida Económica, 2019, p.53

<sup>9</sup> Taxa de base - 32,5% das despesas realizadas naquele período; e Taxa incremental - 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 1.500.000,00 €. Para as micro, pequenas ou médias empresas, que ainda não tenham completado dois exercícios e que não tenham beneficiado da taxa incremental fixada na alínea b) do número anterior, aplica-se uma majoração de 15% à taxa base fixada na alínea a) do número anterior.

<sup>10</sup> Cfr. em: <https://ani.pt/observatorio/>.

<sup>11</sup> A escolha da jurisprudência analisada tem em consideração o facto de que os casos de conflitos entre os contribuintes e a AT são mais acessíveis publicamente através do CAAD.

administrativa e tributária. A arbitragem tributária, caso de sucesso em Portugal, tem permitido decisões finais num prazo inferior a um ano, ao contrário dos prazos demorados dos Tribunais tributários comuns. Isso permitiu diminuir ao volume de casos jurídico-tributários que, por vezes, resultam da desinformação ou até da complexidade desnecessária do direito fiscal, segundo Diogo Ortigão Ramos e Pedro Vidal Matos.<sup>12</sup>

Veja-se que, de acordo com o CAAD,<sup>13</sup> e de 2012 a 2021, houve um aumento de processos tributários apresentados para arbitragem, totalizando 6.909 processos, dos quais foram publicadas 5.831 decisões no site do CAAD, com um tempo médio de decisão de 4 meses e meio.

Assim, este estudo procurará dar resposta à seguinte pergunta de investigação: qual o entendimento da AT quanto à aplicabilidade do SIFIDE II, de acordo com a jurisprudência do CAAD?

## 1. Auditoria Tributária Em Portugal

### Papel da Auditoria Tributária no Combate à Fraude e Evasão Fiscal

A auditoria tributária é a componente externa da auditoria fiscal executada por entidades públicas, como a Inspeção Geral de Finanças (IGF), o Tribunal de Contas, a Polícia Judiciária ou a AT, em áreas específicas da fiscalidade, e tem um papel de inspeção ou fiscalização.

Como resulta do n.º 1 do artigo 2.º do RCPITA, “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”.

A Inspeção Tributária e Aduaneira tem como missão assegurar o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, a proteção e segurança na fronteira externa, garantindo uma repartição justa e equitativa do esforço fiscal dos contribuintes, tal como reforçam João Morais Canedo, Olga Guedes e Ana Isabel Cordeiro Monteiro.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> RAMOS, Diogo Ortigão e MATOS, Pedro Vidal. Portugal. *The Tax Disputes and Litigation Review*. Reino Unido: The Law Reviews, 2022, pp. 229- 240.

<sup>13</sup> Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária do CAAD de 2021. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/relat%c3%b3rios>.

<sup>14</sup> CANEDO, João Morais, GUEDES, Olga e MONTEIRO, Ana Isabel Cordeiro. *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: DGCI, 2007.

Conforme o Plano de Atividades da AT de 2023, o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela é um dos objetivos estratégicos da administração tributária, não apenas por razões éticas, pois prejudica os interesses dos contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais mas, também, por razões económicas, uma vez que os incumprimentos comprometem a estabilidade dos sistemas económicos e a capacidade dos recursos públicos, provocando indiretamente a distorção da concorrência na economia em geral.

A fiscalização tributária providencia, pois, a observação da realidade tributária, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, combatendo, de certa forma, a fraude e a evasão fiscal. Desta forma, tal como já se vem referindo, é no RCPITA que estão descritos os princípios e as regras fundamentais aplicáveis aos atos de inspeção.

Neste sentido, o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, deve ser pautado de acordo com os princípios referidos no artigo 5.º do regime referido, o princípio da verdade material, descrito no artigo 6.º, o princípio da proporcionalidade, descrito no artigo 7.º, o princípio do contraditório, descrito no artigo 8.º, o princípio da cooperação, descrito nos artigos 9.º e 10.º e o princípio da não impugnabilidade dos atos, descrito no artigo 11.º. Além destes, a AT deve reger a sua atuação pelos princípios<sup>15</sup> do artigo 7.º da Orgânica da AT.<sup>16</sup>

Como resulta do n.º 1 do artigo 27.º do RCPITA, a identificação dos sujeitos passivos a inspecionar tem por base a verificação de desvios significativos no comportamento fiscal perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

---

<sup>15</sup> Nomeadamente: o princípio da legalidade, que implica que a prossecução das suas atribuições se pauta pela rigorosa observância das disposições legais e pelo respeito das garantias dos contribuintes; o princípio da flexibilidade organizativa, que visa otimizar permanentemente a adequação das unidades de trabalho aos objetivos a prosseguir em cada momento, através de normativos regulamentares e de decisões administrativas; o princípio da desburocratização, que visa a redução e simplificação dos suportes da informação a fornecer pelos contribuintes e da maior comodidade destes nos contactos com os serviços; o princípio da desconcentração administrativa, que visa cometer, tendencialmente, aos serviços periféricos as tarefas operativas e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo; o princípio da valorização dos recursos humanos, que visa aumentar a motivação e a participação ativa dos trabalhadores, através, designadamente, da sua formação e qualificação permanente; o princípio da coordenação inter-administrativa, que visa a coordenação institucional da AT com outras entidades, bem como com as administrações tributárias e aduaneiras de outros Estados.

<sup>16</sup> Não esquecendo os princípios consagrados no art.º 55.º da LGT, designadamente a legalidade, a igualdade, a proporcionalidade, a justiça, a imparcialidade e a celeridade.

Ora, uma vez realizado o procedimento de inspeção, e caso existam matérias fiscais desfavoráveis à entidade inspecionada, compete ao inspetor tributário notificar o sujeito passivo em causa do projeto de conclusões do relatório, com a identificação e fundamentação desses atos.<sup>17</sup>

No final do procedimento de inspeção é, portanto, elaborado o relatório, com as conclusões dos atos.<sup>18</sup> A decisão final, decorrente do relatório, é notificada ao contribuinte, considerando findo o procedimento na data da notificação da decisão do relatório.<sup>19</sup>

Neste âmbito, segundo o n.º 2 do artigo 2.º da Lei orgânica da AT, compete aos serviços da AT, essencialmente, garantir a liquidação e a cobrança, exercer a função de inspeção ou auditoria tributária, com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais, auxiliando-os no cumprimento das mesmas.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma, a AT tem como missão a administração dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

## 2. A Jurisprudência Arbitral em Portugal: breve abordagem

Tal como refere Dário Moura Vicente<sup>20</sup>:

O nosso primeiro Código Comercial, datado de 1833, previu a arbitragem como possível meio de resolução de litígios entre comerciantes. No século XX, mais precisamente em 1986, Portugal dotou-se da sua primeira lei autónoma de arbitragem. Foi uma lei que durou 25 anos, e foi considerada, na sua generalidade, como adequada – uma lei que estava de acordo com as necessidades do país na época e que apoiava a arbitragem, (...) Em 2011, foi adotada uma nova lei, atualmente em vigor em Portugal. Esta lei substituiu a nossa lei de 1986, e está alinhada com a Lei Modelo das Nações Unidas sobre Arbitragem. (pp. 3-6)

Os Tribunais Arbitrais são órgãos jurisdicionais constitucionalmente

<sup>17</sup> Artigo 60.º do RCPITA.

<sup>18</sup> Artigo 61.º do RCPITA.

<sup>19</sup> Artigos 62.º e 63.º do RCPITA.

<sup>20</sup> VICENTE, Dário Moura. Portugal como Sede Estratégica da Arbitragem Internacional. *Webinar Arbitragem em Portugal*. Macau: Associação Lusófona de Arbitragem e Mediação, 2022. Disponível em: <https://www.arbitragem.pt/pt/actualidade/Webinar-Arbitragem-em-Portugal/822/>

consagrados no n.º 2 do artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa e, enquanto entidades competentes para a resolução de litígios, proferem decisões com força vinculativa, equiparáveis, quanto aos seus efeitos, às sentenças proferidas pelos tribunais judiciais de 1.ª instância, nos termos do n.º 2 do artigo 705.º do Código de Processo Civil. Tais decisões são, portanto, devidamente fundamentadas, podendo assentar em peritagens ou pareceres técnicos independentes, e admitem recurso, nos termos legalmente previstos.<sup>21</sup>

As principais vantagens do recurso a um centro de arbitragem, segundo José Miguel Júdice<sup>22</sup> e o CAAD (2018),<sup>23</sup> são a celeridade, pois a arbitragem, em comparação com os Tribunais Comuns, oferece uma maior rapidez de decisão; a segurança, pois, em caso de incumprimento por uma das partes envolvidas, pode ser pedida a sua execução ao Tribunal Judicial de 1ª instância que for competente; os custos, pois são inferiores aos custos dos Tribunais Judiciais na maioria dos processos; a eficiência e especialização, por permitir a escolha dos árbitros que vão constituir o Tribunal de acordo com as características do processo e possibilitar a adaptação da tramitação processual ao litígio; e, também, a maior flexibilidade e informalidade das regras processuais.

No âmbito nacional, o centro institucionalizado de arbitragem CAAD funciona a partir de uma associação privada, sem fins lucrativos, apoiado pelo Ministério da Justiça, criado através do Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça. O CAAD tem, pois, competência para a resolução de litígios que importem apreciação da legalidade de atores tributários, com o intuito de instituir a arbitragem como alternativa de resolução de conflitos tributários. Importa evidenciar que na área tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT,<sup>24</sup> prevê precisamente “a possibilidade de resolução, pela via arbitral,

<sup>21</sup> É importante dar nota de que o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) não estabelece soluções normativas próprias em matéria de impugnação de decisões arbitrais administrativas. Contudo, o artigo 185.º-A do CPTA remete para a Lei da Arbitragem Voluntária (LAV), aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro, a regulação dessa matéria, definindo que as “decisões proferidas pelo tribunal arbitral podem ser impugnadas nos termos e com os fundamentos estabelecidos na Lei de Arbitragem Voluntária”.

<sup>22</sup> JÚDICE, José Miguel. Arbitragem e Mediação: Separados à Nascença?. *Revista Brasileira de Arbitragem*, 4, 2007, p. 127-136.

<sup>23</sup> Cfr. Brochura do CAAD de 23 de maio de 2018, obtida em 20 de maio de 2024. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/livros?view=article&id=555:brochura-de-arbitragem-administrativa&catid=34:livros>

<sup>24</sup> Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de

de litígios que importem a apreciação da legalidade de atos tributários".<sup>25</sup>

Em concordância com Sérgio Vasques:<sup>26</sup>

O Regime da Arbitragem Tributária foi aprovado na forma de decreto-lei, autorizado pela lei do orçamento do estado para 2010, pela qual se veio habilitar o governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”. (p.4)

A introdução da arbitragem em matéria tributária visa alcançar três objetivos principais: reforçar, por parte da tutela, eficazmente os direitos e interesses legais dos sujeitos passivos; obter maior celeridade na resolução de litígios entre a administração tributária e o sujeito passivo e reduzir o tempo de pendência dos processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais, conforme evidenciam Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira.<sup>27</sup> No mesmo sentido também Cátia Cebola<sup>28</sup> e Rita Gigante, Ana Dinis e Liliana Pereira.<sup>29</sup>

Deste modo, para conferir celeridade ao processo de arbitragem tributária, o processo não tem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros estipulado no RJAT e tem como limite temporal seis meses para emissão de decisão, com a possibilidade de prorrogação de, no máximo, seis meses, segundo o artigo 21.º do mesmo regime.

O CAAD tem sido, pelos motivos anteriormente expostos, um meio muito utilizado para a resolução dos conflitos entre a AT e os contribuintes.

---

abril [Orçamento do Estado para 2010], com as alterações introduzidas pelo artigo 161.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro [Orçamento de Estado para 2012], pelo artigo 14.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro [Orçamento do Estado para 2013], pelo artigo 2.º da Lei n.º 24/2019, de 13 de março, pelo artigo 9.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, pelo artigo 17.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro e pelo artigo 12.º da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

<sup>25</sup> O mesmo evidencia o já citado Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária do CAAD de 2021. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/relat%C3%b3rios>.

<sup>26</sup> VASQUES, Sérgio. Os primeiros passos da arbitragem tributária. NEWSLETTER FISCAL CAAD, 2011, pp. 4-5. Disponível em: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter\\_CAAD\\_out\\_2011.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter_CAAD_out_2011.pdf)

<sup>27</sup> VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. Coimbra: Almedina, 2018.

<sup>28</sup> CEBOLA, Cátia. Revisit the Consumer Conflict Arbitration Centres in Portugal: recent developments and digitalization trends. *Revista Jurídica Portucalense*, 2022, p 23–48. Retrieved from <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/26285>.

<sup>29</sup> GIGANTE, Rita, DINIS, Ana e PEREIRA, Liliana. Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal. *Revista Jurídica Portucalense*, 2022, p 228–253. Retrieved from <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/26384>.

Tal como refere o Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária (2023):<sup>30</sup>

Em 2023, entraram na arbitragem tributária 1 064 novos processos, um máximo histórico, que representa um crescimento de 31,36% em relação ao ano anterior. Desde 2011 até ao final de maio de 2024, já entraram na arbitragem tributária cerca de 9 500 processos.

No que se refere ao sentido das decisões de recurso dos Tribunais Estaduais, na esmagadora maioria dos casos (mais de 96%), as decisões arbitrais foram mantidas na ordem jurídica, o que representa um aumento face aos 88,5% de 2022 e aos 86,1% de 2021. (pp.3-4)

Em síntese, a atividade do CAAD em complemento do sistema de resolução Estadual de litígios tributários tem sido positiva no sentido da produção de efeitos visíveis na recuperação efetiva de pendências na área tributária e na resolução mais célere e efetiva dos litígios.

### 3. O Sistema de Incentivos Fiscais em I&D Empresarial (SIFIDE II)

O SIFIDE II é um dos benefícios fiscais mais significativo no sistema fiscal português, nomeadamente no que respeita à forma como opera por dedução à coleta, contando já com 22.653 candidaturas de 7.232 entidades distintas, entre 2006 e 2022, envolvendo nesse período um total de 836,3 M€ em investimentos em I&D.<sup>31</sup>

No Quadro 1 podemos verificar o total de despesa fiscal<sup>32</sup> com o SIFIDE e a percentagem que este representa na despesa fiscal total em IRC.

**Quadro 1- Evolução da despesa fiscal com o SIFIDE (2019-2023)**

Ano	Valor da despesa fiscal com SIFIDE (Milhões €)	% no total da despesa fiscal em IRC
2019	211,2	20,5%
2020	396,4	23,7%
2021	438,0	39,7%
2022	474,5	34,7%
2023	632,4	38,0%

Fonte: CGE – 2020- 2023

Observa-se no Quadro 1 o aumento significativo da despesa fiscal do ano 2020

<sup>30</sup> Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2023. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAAD-Relatorio Anual Arbitragem Tributaria 2023.pdf>

<sup>31</sup> Informação disponível em: <https://ani.pt/observatorio/>

<sup>32</sup> Tal como refere o n.º 3 do artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais traduzem-se em despesa fiscal.

para 2021, de 396,4 M€ para 438 M€, o que representa um aumento de cerca de 10,5% da despesa.

Para além do referido, trata-se de um benefício fiscal que já vigora desde 1997 e que assume uma elevada complexidade pela tipologia dos investimentos envolvidos e a dimensão das empresas envolvidas, bem como pelo facto de poder ser utilizado em qualquer um dos 12 exercícios seguintes, caso não haja coleta de IRC suficiente para a sua dedução no exercício em que foi gerado e, por isso, de difícil controlo por parte da AT. Os dados e indicadores permitem concluir que este mecanismo tem contribuído de forma efetiva para um incremento da atividade de I&D pelas empresas portuguesas.

O manual de Frascati<sup>33</sup> estabelece o referencial para enquadramento das atividades que podem ser consideradas como I&D. Assim, entende-se como I&D o trabalho criativo realizado, de forma sistemática, com o objetivo de aumentar o conhecimento.

No entanto, a ampla gama de atividades com uma base científica e tecnológica nem sempre é fácil definir como I&D, pois a mesma atividade pode não ser considerada I&D dependendo do contexto, designadamente, se é desenvolvida, exclusiva ou principalmente, no âmbito de projetos de I&D.

Nestes termos, o SIFIDE II é aplicável a todas as empresas residentes e às não residentes com estabelecimento estável no território nacional<sup>34</sup>, independentemente da sua dimensão e do tipo de atividade que exerçam, desde que tenham despesas em I&D.<sup>35</sup>

É, contudo, a ANI que tem como missão a comprovação da elegibilidade das despesas de I&D, a qual se pode estender por 12 exercícios económicos,<sup>36</sup> no caso de a coleta ser inferior ao valor do benefício atribuído.

<sup>33</sup> OCDE. *Frascati Manual: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, 2015. Disponível em: <https://www.asti.cgiar.org/sites/default/files/connect/OECD-Frascati-Manual-2015.pdf>.

<sup>34</sup> Artigo 38.º do CFI.

<sup>35</sup> Pelo Artigo 36.º do CFI, despesas de investigação realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos; ou despesas de desenvolvimento realizadas pelo sujeito passivo de IRC para explorar os resultados dos trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico

<sup>36</sup> O artigo 6.º da Lei n.º 21/2021, de 20/04, enquanto medida extraordinária de contagem de prazos no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, suspende, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, a contagem dos prazos de dedução à coleta das despesas de I&D.

Para o contribuinte recorrer a este incentivo fiscal deve reunir determinadas condições e cumprir um conjunto de obrigações acessórias e contabilísticas.<sup>37</sup>

Este benefício fiscal possibilita a dedução, ao montante da coleta do IRC e até à sua concorrência, do valor correspondente às despesas com I&D, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025.<sup>38</sup>

Desde a criação do regime foram efetuadas, ao longo dos anos, inúmeras alterações, das quais se destacam as presentes no Quadro 2.

**Quadro 2- Resumo da evolução da legislativa do SIFIDE, 1997-2023**

<b>Ano entrada em vigor</b>	<b>Legislação</b>	<b>Alteração ao Regime</b>
1997	Decreto Lei n.º 292/97, de 22 de outubro	Criação do benefício com uma taxa base de 8% e taxa incremental de 30% até 250.000€ no prazo de 3 anos.
2001	Decreto Lei n.º 197/2001, de 29 de junho	Alteração dos limites passando a taxa base a ser de 20% e a taxa incremental de 50% até ao limite de 500.000€ em 6 anos.
2005	Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto	Aumento do valor do limite incremental para 750.000€.
2009	Lei n.º 10/2009, de 10 de março	Alteração da taxa base para 32% e aumento do valor do limite incremental para 1.500.000€.
2011	Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011)	Criação do SIFIDE II, mais atrativo para as empresas com especial enfase na majoração de 10% da taxa base aplicável a pequenas e médias empresas que não completaram dois exercícios e que não beneficiaram da taxa incremental.
2014	Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro	Aumento do prazo de dedução para oito anos e da majoração para 15% para as pequenas e médias empresas.
2020	Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento de Estado para 2020)	Densificação do conceito de empresa dedicada a I&D e introdução de mecanismos de controlo e monitorização para os investimentos com fundos.

<sup>37</sup> Estabelecidas pelos artigos 39.º e 40.º do CFI, como não ter determinado o seu lucro por métodos indiretos e não ser devedor ao Estado e à Segurança Social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações.

<sup>38</sup> Dupla percentagem: Taxa de base - 32,5% das despesas realizadas naquele período, e a Taxa incremental - 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 1.500.000€. Para as micro, pequenas ou médias empresas, que ainda não tenham completado dois exercícios e que não tenham beneficiado da taxa incremental fixada na alínea b) do número anterior, aplica-se uma majoração de 15% à taxa base fixada na alínea a) do número anterior.

2023	Lei n.º 21/2023, de 25 de maio	Regime atualmente aplicado. Aumento do prazo de dedução para 12 anos e consideração em 120 % as despesas associadas a conceção ecológica de produtos.
------	--------------------------------	---

#### 4. Contencioso e Jurisprudência do CAAD: estudo do caso do SIFIDE II

De forma a dar resposta à questão de investigação - qual o entendimento da AT quanto à aplicabilidade do benefício fiscal SIFIDE, de acordo com a jurisprudência do CAAD? - foi escolhido como método de investigação a análise de conteúdo, dado ser o método mais adequado para a análise em causa.

##### 4.1. Levantamento de decisões arbitrais relevantes: definição da amostra

Na investigação abordada, e para existir uma maior abrangência temporal, foi efetuada a análise de processos desde a criação do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT) no CAAD, no período de 2012 a 2023, divulgada no website do CAAD,<sup>39</sup> de modo a analisar qual a posição e atuação da AT.

Para seleção da jurisprudência arbitral tributária, foram selecionados todos os casos referentes ao imposto IRC que tinham como tema o SIFIDE. Deste modo, a base de dados selecionada para este estudo é constituída por 87 decisões proferidas pelo CAAD sobre o SIFIDE.

No Quadro 3 está representado o número de decisões arbitrais por ano, considerando o período de 2012 a 2023.

**Quadro 3- Número de Decisões Arbitrais sobre SIFIDE, por ano, 2012 a 2023**

Ano de Decisão	N.º de Decisões
2013	1
2014	3
2015	5
2016	10
2017	27
2018	16
2019	16
2020	7
2022	2

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>40</sup>

<sup>39</sup> [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), acedido no dia 2 de abril de 2024.

<sup>40</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

Quanto ao número de decisões sobre o SIFIDE por ano, é perceptível, pela leitura do Quadro 3, um aumento de decisões entre 2013 e 2017 e posteriormente um decréscimo quanto às decisões com o tema do SIFIDE. O ano com mais decisões arbitrais com este tema é o ano de 2017,<sup>41</sup> que totaliza 27 decisões, seguindo-se dos anos 2018 e 2019, que totalizaram ambos 16 decisões. Os anos com menos decisões analisadas foram 2013, com uma decisão, e 2022 com duas decisões.

O Quadro 4 apresenta o número de decisões arbitrais por tempo de decorrência do processo até à decisão.

**Quadro 4- Número de Decisões Arbitrais sobre SIFIDE por tempo de Decisão, 2012 a 2023**

<b>Tempo de Decisão</b>	<b>N.º de Decisões</b>
Mais de 6 meses	16
Até 6 meses	69
Não aplicável	2
<b>Total</b>	<b>87</b>

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>42</sup>

Tal como mostra o Quadro 4, dos 87 processos 16 estiveram em análise mais de seis meses, desde a data que o Tribunal foi constituído até à decisão, dos quais três são decisões arbitrais anuladas por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Existem duas em que não é possível saber a data de constituição do processo, mesmo com a informação disponibilizada para consulta. Deste modo é perceptível que o prazo estipulado de 6 meses é cumprido na maioria das vezes.

Por forma a se perceber se a designação do júri tem ou não algum efeito na decisão, o Quadro 5 apresenta o número de decisões por tipo de júri.

**Quadro 5- Número de Decisões Arbitrais sobre SIFIDE por tipo de júri**

<sup>41</sup> Até 2016, muitos dos árbitros consideravam que as tributações autónomas eram parte da coleta de IRC e que à coleta destas também podiam ser deduzidos os benefícios fiscais, o que aumentava os litígios uma vez que a AT tinha o entendimento oposto. Em 2016 surge uma Lei “interpretativa” que vêm inverter as decisões arbitrais, pois esta referia que o SIFIDE não poderia ser deduzido à coleta das tributações autónomas, tal como sempre defendeu a AT, o que provocou uma diminuição de litígios. Esta conclusão foi demonstrada por DINIS, Ana. *Corporate taxation in Portugal: a study on the perception of the impact of autonomous taxation*. Universidade de Coimbra, 2019. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/91056>.

<sup>42</sup> Cfr. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

**(designado ou não pelas partes), de 2012 a 2023**

Júri	Venceu a AT	Venceu o Contribuinte	Fora das atribuições	Total
Não Designado pelas Partes	29	38	3	70
Designado pelas Partes	10	7	0	17
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>45</b>	<b>3</b>	<b>87</b>

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>43</sup>

Segundo o Quadro 5, na grande maioria dos casos analisados, as partes não efetuam a designação de árbitros pela alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, pelo que a designação de árbitros para o Tribunal Arbitral fica a cargo do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Na estatística genérica das decisões julgadas pelo CAAD, quanto ao tema SIFIDE, também na maioria dos casos analisados vence o contribuinte. Para além disso, quando as partes não designam árbitro, a tendência é para ser também o contribuinte a obter a decisão favorável. Dos casos analisados, como se verá, a maioria das vezes a AT não assume corretamente os procedimentos quanto à auditoria ao SIFIDE.

Deste modo, é necessário perceber quais os problemas associados ao SIFIDE encontrados, tal como mostra o Quadro 6.

**Quadro 6- Número de Decisões Arbitrais por Problema relativo a SIFIDE, 2012 a 2023**

Problema associado ao SIFIDE	Parte Vencedora	N.º de Decisões
Atribuição do SIFIDE	Contribuinte	1
Dedutibilidade das despesas de I&D	Contribuinte	1
Elegibilidade do SIFIDE para dedução à coleta	AT	38
	Contribuinte	43
	Fora das atribuições	3
Transmissibilidade do SIFIDE	AT	1
<b>Total</b>		<b>87</b>

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>44</sup>

<sup>43</sup> Cfr. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

<sup>44</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

Os problemas constatados na análise têm que ver com quatro fases diferentes do SIFIDE, a saber: 1) a atribuição do benefício fiscal; 2) a dedutibilidade das despesas de I&D; 3) a elegibilidade para a dedução à coleta; e 4) até a transmissibilidade do benefício fiscal entre sociedades.

A tendência de ser o contribuinte a vencer na maioria das decisões mantem-se, focando-se apenas a exceção relativa à transmissibilidade entre sociedades.

Analizando o Quadro 6, é percutível que o tema com número de decisões mais expressivo foi a elegibilidade do SIFIDE para a dedução à coleta, com 84 decisões. O Quadro 7 mostra o número de Decisões Arbitrais por Tema Principal e Problema associado a SIFIDE dos Processos analisados. É importante notar mais em concreto que a temática da exigibilidade do SIFIDE para a dedução à Tributação Autónoma<sup>45</sup> é o principal motivo de discórdia entre contribuintes e a AT. De facto, o mesmo já tinha sido evidenciado por Ana Dinis.<sup>46</sup>

Estes problemas associados ao SIFIDE serão abordados, em pormenor no ponto seguinte deste estudo, tendo em conta um caso de cada fase do SIFIDE.

**Quadro 7- Número de Decisões Arbitrais por Tema Principal e Problema associado a SIFIDE do Processo**

<b>Tema Principal</b>	<b>Problema associado ao SIFIDE</b>	<b>N.º de Decisões</b>
Tributações Autónomas	Elegibilidade do SIFIDE para dedução à Tributação Autónoma	73
	Atribuição do SIFIDE	1
	Dedutibilidade das despesas de I&D	1
	Elegibilidade do SIFIDE para dedução à coleta de IRC	8
	Transmissibilidade do SIFIDE	1
SIFIDE	Total	11
Derrama Estadual	Elegibilidade do SIFIDE para dedução	2
Dupla Tributação Internacional	Elegibilidade do SIFIDE para dedução	1
<b>Total</b>		<b>87</b>

<sup>45</sup> A Tributação Autónoma está prevista no artigo 88.º do CIRC e aplica-se a certos encargos incorridos pelas sociedades, que, pela sua natureza, podem apresentar uma ligação mais ambígua à geração de rendimentos, ou na manutenção da fonte produtiva. Cfr. DINIS, Ana. *A Tributação Autónoma em Portugal - Uma Abordagem Jurisprudencial*. Coimbra, Almedina, 2022.

<sup>46</sup> DINIS, Ana. *A Tributação Autónoma em Portugal - Uma Abordagem Jurisprudencial*. Coimbra, Almedina, 2022.

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>47</sup>

O tema associado ao SIFIDE com maior expressividade são as tributações autónomas, com 73 dos 87 processos analisados. Estes 73 processos estão associados à elegibilidade do SIFIDE para dedução à tributação autónoma, pois a opinião dos contribuintes e da AT diverge quanto à dedutibilidade do SIFIDE à coleta produzida por tributações autónomas, conforme se analisará de seguida.

#### **4.3 Análise de dados e discussão dos resultados: identificação de tendências, divergências ou pontos comuns nas decisões arbitrais**

Tendo em consideração a base de decisões presente no Quadro 6, que mostra o número de Decisões Arbitrais por Problema relativo a SIFIDE, entre 2012 e 2023, e considerando quatro tipologias de problemas associados ao SIFIDE (nossa critério), segue-se uma análise de cinco decisões arbitrais selecionadas, que representam, a nosso ver, ambas as posições do contribuinte e da AT quanto a estas problemáticas, resumidas no Quadro 8.

**Quadro 8- Decisões arbitrais por problema relativo a SIFIDE a analisar**

<b>Problema associado ao SIFIDE</b>	<b>Parte Vencedora</b>	<b>Processo N.º</b>
Atribuição do SIFIDE	Contribuinte	586/2015-T
Dedutibilidade das despesas de I&D	Contribuinte	489/2014-T
Transmissibilidade do SIFIDE	AT	257/2014-T
Elegibilidade do SIFIDE para dedução (a)	AT Contribuinte	275/2020T 489/2020-T
<b>Total</b>		<b>5</b>

Fonte: Adaptado do CAAD<sup>48</sup>

(a) Escolhidos dois processos do ano de 2020.

Os problemas associados ao SIFIDE, abordados em pormenor na amostra de cinco casos, são concordantes com a estatística do universo utilizado na análise, uma vez que mostram que o contribuinte vence a maioria dos casos relativos ao SIFIDE.

Os processos 586/2015-T e 489/2014-T, apesar de estarem ligados a problemas diferentes relacionados com o SIFIDE, têm uma característica comum, uma vez que

<sup>47</sup> Cfr. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

<sup>48</sup> Cfr. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>, acedido no dia 2 de abril de 2024.

a AT considera que não são aplicações relevantes as despesas de I&D, incorridas pelas requerentes, para efeitos do SIFIDE, nomeadamente nos termos do artigo 37.º do CFI.

Em concreto, no processo 586/2015-T, o CAAD dá razão ao contribuinte e entende que as despesas enquadradas no conceito de I&D devem ser consideradas, uma vez que a ilação da AT é ilegítima quando conclui que não ter inventário permanente determina que não tem contabilidade organizada de acordo com o SNC. Assim, o CAAD determinou que a AT não adotou a posição mais correta, pois tirou ilações erróneas quanto à aplicação da legislação referente ao benefício fiscal, por parte do contribuinte.

Já no processo 489/2014-T, o CAAD após analisar a situação, considera que deve ser aceite, para efeitos do SIFIDE, os valores declarados pela Requerente, os custos da atividade que gerou o benefício, exceto os relativos a despesas com o pessoal, pois refere que o método eleito para a afetação destas despesas não é aceitável.

O processo 257/2014-T é referente ao direito de deduzir o SIFIDE de uma sociedade incorporada no âmbito de uma fusão, no qual o Tribunal decide que o SIFIDE não é transmissível no âmbito da operação de fusão por incorporação, por não se enquadrar nas exceções legalmente previstas ao princípio da intransmissibilidade intervivos dos benefícios fiscais constantes do artigo 15.º, n.ºs 2 e 3, do EBF.

O processo 275/2020-T refere-se à não permissão de dedução do montante dos benefícios fiscais à coleta das Tributações Autónomas, no qual o Tribunal entende que “não faz qualquer sentido, neste condicionalismo, que as deduções à coleta do imposto que resultem de benefícios fiscais incidam não apenas sobre o lucro tributável, mas sobre despesas que o legislador pretendeu tributar por razões de transparência fiscal”. Concordando com a AT, o CAAD decide pela impossibilidade de dedução do benefício SIFIDE às Tributações Autónomas.

No processo 489/2020-T existem vários pontos em que o contribuinte solicita a decisão do Tribunal e, deste modo, a decisão refere que relativamente à:

- “Falta de fundamentação do ato de liquidação, é improcedente uma vez que consta da referência expressa remetida no Relatório de Inspeção Tributária”;
- “Fundamentação para o caso concreto, o legislador não pretendeu que as empresas que passem a integrar um grupo societário vejam, por esse simples facto, ampliado o seu direito à utilização de benefícios fiscais próprios”;

- “Illegalidade da utilização do procedimento inspetivo ao grupo para fundamentar as correções à dedução do SIFIDE”, considera que a matéria coletável e a coleta são apuradas exclusivamente na esfera do grupo pela sociedade dominante, logo é sobre este que é efetuada a inspeção;
- “Mudança de período fiscal não implica a exclusão do benefício do SIFIDE, muito menos quando, como, na situação vertente, existe uma continuidade das empresas e de utilização dos créditos de imposto em períodos anteriores e subsequentes”, e procede assim este pedido do contribuinte.

Relativamente aos casos supra analisados, é muito relevante referir que é da responsabilidade da AT o controlo e a certificação da atribuição do crédito por parte da ANI, logo é da sua competência analisar e corrigir a quantificação da despesa para SIFIDE. Contudo, esta análise permite aferir que a AT, por um lado, efetua o controlo necessário para a deteção do abuso de aplicação legal do benefício SIFIDE, e que faz muito bem, por outro lado, por vezes, desconsidera erradamente despesas de I&D e deduções de SIFIDE à coleta do IRC dos contribuintes, o que origina contencioso.

Apesar de a tendência das decisões dos casos analisados no CAAD serem a favor do contribuinte, é importante referir que ao não se estudarem todos os casos em Portugal, incluindo os dos Tribunais Superiores, este estudo não pode ser extrapolado, em termos de resultados, para o contexto nacional. Contudo, com a análise efetuada pretendeu-se, sobretudo, dar nota de erros que são comuns na interpretação e aplicação da legislação (quer pela AT quer pelos contribuintes), para que não se voltem a cometer os mesmos equívocos.

### **Conclusões, limitações e perspetivas de investigação futura**

O SIFIDE II trata-se de um benefício fiscal de difícil controlo por parte da AT devido à sua elevada complexidade pela tipologia dos investimentos envolvidos e à dimensão das empresas envolvidas, bem como pelo facto de poder ser utilizado em qualquer um dos 12 exercícios seguintes, caso não haja coleta de IRC suficiente para a sua dedução no exercício em que foi gerado.

Pela análise da Conta Geral do Estado (CGE) de 2023 existiu um significativo acréscimo da despesa fiscal com o SIFIDE no período 2019-2021, bem como o aumento do peso relativo desta despesa no total da despesa fiscal em IRC, tendo havido um decréscimo no ano de 2022.

No que se refere à intervenção da AT decorrente da aplicação do benefício fiscal

e à tendência das decisões do CAAD, foi efetuada uma análise documental de conteúdo.

Quanto ao número de decisões por ano, foi perceptível um aumento de decisões entre 2013 e 2017 e, posteriormente, um decréscimo quanto às decisões com o tema do SIFIDE. O ano com mais decisões arbitrais com este tema, é o ano de 2017 que totaliza 27 decisões e o ano com menos decisões analisadas foi 2013.

Tal como se observa na estatística genérica dos processos julgados pelo CAAD, nas decisões sobre o SIFIDE, na maioria vence o contribuinte, o que mostra que na maioria das vezes a AT não tem a postura mais correta quanto ao SIFIDE. Esta tendência mantém-se, exceção relativamente ao problema da transmissibilidade do SIFIDE entre sociedades.

Foi notado que o tema com o número de decisões mais expressivo foi a elegibilidade do SIFIDE para dedução, em particular com 73 decisões, relacionado diretamente com a temática da tributação autónoma, principal motivo de discordia de posição entre os contribuintes e a AT, no período em análise.

Foi possível averiguar também que a AT efetua o controlo necessário para a detetar o abuso de aplicação legal do SIFIDE II, mas, por vezes, desconsidera, erradamente, despesas de I&D e deduções de SIFIDE, o que dá origem ao contencioso em análise.

Por último, constata-se que, em sintonia com a jurisprudência, as despesas de I&D são fundamentais na medida em que se tornam uma mais valia para as entidades, pois representam um maior desenvolvimento para as mesmas e maior capacidade de se tornarem mais rentáveis e, o SIFIDE estimula a participação do setor empresarial em atividades de I&D e permite a dedução do valor correspondente às despesas com essas atividades.

Este estudo teve como limitação o período extenso em análise, de 2012 a 2023, que passou por várias alterações legislativas, com inúmeros casos, não existindo a possibilidade para uma análise mais pormenorizada de todas as decisões arbitrais, além de não se terem analisado decisões dos Tribunais Superiores.

Para investigações futuras relacionadas com o tema, propõe-se a realização de um estudo que avalie a existência de benefícios fiscais semelhantes noutros países e se efetue a respetiva comparação, de modo a aferir dos pontos comuns e distintos, proporcionando críticas construtivas à auditoria fiscal ao SIFIDE II.

## REFERÊNCIAS

- BASTOS, Rui. Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual. *X Congresso de Contabilidade: Relato Financeiro e Responsabilidade Social*, LISBOA, 2004. Disponível em:  
<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%C3%A1ria.pdf>
- CANEDO, João Morais, GUEDES, Olga e MONTEIRO, Ana Isabel Cordeiro. *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: DGCI, 2007.
- CEBOLA, Cátia. Revisit the Consumer Conflict Arbitration Centres in Portugal: recent developments and digitalization trends. *Revista Jurídica Portucalense*, 2022, pp. 23-48. Retrieved from <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/26285>.
- DINIS, Ana. *A Tributação Autónoma em Portugal - Uma Abordagem Jurisprudencial*. Coimbra, Almedina, 2022.
- DINIS, Ana. *Corporate taxation in Portugal: a study on the perception of the impact of autonomous taxation*. Universidade de Coimbra [Tese de doutoramento], 2019. Disponível em: <https://estudo geral.uc.pt/handle/10316/91056>.
- GIGANTE, Rita, DINIS, Ana e PEREIRA, Liliana. Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal. *Revista Jurídica Portucalense*, 2022, p 228–253. Retrieved from <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/26384>.
- JÚDICE, José Miguel. Arbitragem e Mediação: Separados à Nascença?. *Revista Brasileira de Arbitragem*, 4, 2007, pp. 127-136.
- OCDE. Frascati. *Manual: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*. 2015. Disponível em:  
<https://www.asti.cgiar.org/sites/default/files/connect/OECD-Frascati-Manual-2015.pdf>.
- RAMOS, Diogo Ortigão e MATOS, Pedro Vidal. Portugal. *The Tax Disputes and Litigation Review*. Reino Unido: The Law Reviews, 2022, pp. 229-240.
- SILVA, Eduardo Sá, ANDRADE, Susana e PEREIRA, Adalmoiro. *Benefícios Fiscais em sede de IRC*. Porto: Vida Económica, 2019, p. 53
- VASQUES, Sérgio. Os primeiros passos da arbitragem tributária. *NEWSLETTER FISCAL CAAD*, 2011, pp. 4-5. Disponível em:  
[https://www.caad.org.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_out\\_2011.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf)
- VICENTE, Dário Moura. Portugal como Sede Estratégica da Arbitragem Internacional. *Webinar Arbitragem em Portugal*. Macau: Associação Lusófona de Arbitragem e Mediação, 2022. Disponível em:<https://www.arbitragem.pt/pt/pt/actualidade/Webinar-Arbitragem-em-Portugal/822/>
- VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. Coimbra: Almedina, 2018.

Data de submissão do artigo: 21/01/2025

Data de aprovação do artigo: 02/05/2025

Edição e propriedade:  
**Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL**

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: [upt@upt.pt](mailto:upt@upt.pt)