

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 36/2014-T**

**Tema: IRC – tributações autónomas**

## **Decisão Arbitral**

**Processo n.º 36/2014-T**

**Requerente:** A..., S.A..

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **I - RELATÓRIO**

1. Em 17 de janeiro de 2014, a sociedade A..., S.A., titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., Lisboa, (doravante designada por “Requerente”) requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado, em 17 de janeiro de 2014, à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”).

3. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC e derrama municipal relativa ao exercício de 2010, no que respeita ao montante de € 43.428,66, com a consequente anulação desta parte

com todas as consequências legais, designadamente a restituição de todas as quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 31 de maio de 2011 até integral reembolso.

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

5. As partes foram notificadas, em 3 de março de 2014, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 18 de março de 2014.

7. Em 2 de maio de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta, onde se defendeu por exceção e por impugnação, tendo, na mesma data, remetido o Processo Administrativo Tributário.

8. Em 9 de maio de 2014, o Requerente pronunciou-se sobre a exceção alegada pela Requerida na resposta.

9. No dia 12 de maio de 2014, pelas 14h30m, nas instalações do CAAD realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo comparecido o Árbitro designado e os representantes do Requerente e da Requerida.

O representante do Requerente declarou prescindir da inquirição das testemunhas indicadas. Os representantes do Requerente e da Requerida acordaram na apresentação de

alegações escritas, tendo o Tribunal Arbitral fixado o prazo de 15 dias para alegações sucessivas e por escrito, conforme consta da respetiva ata da reunião, que se dá aqui por integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais.

**10.** As alegações escritas foram apresentadas pelo Requerente, em 22 de maio de 2014, e pela Requerida, em 2 de junho de 2014.

**11.** A posição do Requerente, de harmonia com o disposto na petição de constituição do Tribunal Arbitral, pode ser sintetizado nos seguintes termos:

**11.1.** As tributações autónomas não são IRC nem qualquer outro imposto que direta ou indiretamente incida sobre os lucros. A doutrina não afirma que as tributações autónomas são IRC ou, mais latamente, um imposto sobre o rendimento da empresa. Pelo contrário, a doutrina atribui às tributações autónomas diferente carácter e finalidade (que não a de tributar o rendimento da empresa).

**11.2.** As tributações autónomas não incidem sobre os lucros (direta ou indiretamente) e muito menos sobre os lucros do sujeito passivo de IRC, pelo que de maneira nenhuma são subsumíveis na alínea a) do n.º 1 do atual artigo 45.º do CIRC (anteriormente artigo 42.º e, inicialmente, artigo 41.º).

**11.3.** A controvérsia doutrinal que existiu sobre a (in)dedutibilidade da derrama municipal e o modo como foi dirimida, confirmam também que, com respeito aos encargos fiscais com tributações autónomas não se aplica a exceção, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC, à regra fiscal da dedutibilidade dos impostos.

**11.4.** As tributações autónomas não são tributação sobre o rendimento do respetivo sujeito passivo, não são IRC, derrama ou qualquer outro imposto incidente sobre o seu rendimento. São algo muito diferente (tributação sobre a despesa), já estiveram aliás (assim nasceram) fora do código do IRC, e assim poderão perfeitamente voltar a estar uma vez que em nada dependem do IRC.

**11.5.** O legislador achou que por razões de simplificação o apuramento e cobrança das tributações autónomas se haveriam de fazer uma única vez por ano, aproveitando os procedimentos administrativos já existentes, *maxime* a declaração modelo 22, mas utilizando um campo distinto do campo do IRC para o seu apuramento, tendo acabado mais tarde por inserir a previsão legal das tributações autónomas no mesmo código.

**11.6.** O IRC afirma a dedutibilidade dos encargos fiscais e em lado nenhum do CIRC (seja no artigo 45.º, seja como imposição decorrente de qualquer princípio legal) essa dedutibilidade resulta depois excecionada no que respeita às (várias) tributações autónomas.

**11.7.** A tributação autónoma existe mesmo que não haja IRC, existe mesmo que haja prejuízos fiscais, e em sede de taxas há aliás um agravamento em sede de tributações autónomas sempre que não haja IRC (por haver prejuízos), o que exige que se apure primeiro o IRC e só depois, separadamente, se apliquem as tributações autónomas, no que constitui mais uma manifestação das vidas distintas destes dois impostos.

**11.8.** Nos tipos de despesas aqui em causa (viaturas da empresa, despesas de representação e encargos com ajudas de custo) o que reconhecidamente as distingue é antes o facto de poderem servir tanto os fins empresariais da empresa quanto os fins pessoais dos colaboradores da empresa que façam uso delas em concreto, donde a tributação em sede de tributações autónomas em substituição da tributação diretamente na esfera pessoal dos trabalhadores.

**11.9.** O legislador criou as tributações autónomas com o objetivo de onerar as despesas em causa com impostos em vez de tentar tributar o potencial beneficiário a título pessoal das mesmas (sendo que a soma do custo desse presumido rendimento em espécie – percentagem da despesa que se pressuponha ter tido uso pessoal – com o imposto a cargo da empresa incidente sobre a totalidade da despesa em causa – tributação autónoma –, representa, no conjunto, o equivalente de um presumido rendimento bruto do presumido beneficiário de parte da despesa em causa).

**11.10.** A parte da autoliquidação de IRC e derrama ascende, conforme cálculos *supra* (IRC e derrama municipal, liquidados e pagos em excesso por não terem sido deduzidos os encargos fiscais com tributações autónomas), a € 43.428,66 e padece parcialmente de vício material de violação de lei.

**11.11.** Declarada a ilegalidade da autoliquidação na parte acima referida, o requerente tem direito não só ao respetivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), a juros indemnizatórios, calculados sobre o montante de imposto indevidamente pago, no valor de € 43.428,66, e contados, até ao integral reembolso do mesmo, desde a data de pagamento em excesso do imposto, isto é, desde 31 de maio de 2011.

**12.** A Requerida na resposta afirma, em síntese abreviada, o seguinte:

**12.1.** Na Resposta apresentada, a Requerida veio defender-se por exceção e por impugnação.

**12.2.** Quanto à exceção a Requerida invoca a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral por já estar ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação de atos de liquidação/autoliquidação em sede arbitral com base no seguinte:

- i)* O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.
- ii)* Desse normativo, e com relevância para o caso dos autos, retira-se que o estipulado prazo de 90 (noventa) dias teria como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária – cf. artigo 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

**Não transitado em julgado**

- iii)* Tendo em atenção as disposições conjugadas dos artigos 104º, n.º 1, alínea b) e 120º n.º 1 do Código do IRC, temos que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 31 de maio de 2011.
- iv)* Ora, o pedido tendente à constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 17 de janeiro de 2014. Logo, o pedido formulado é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer.
- v)* Tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação direta do ato de autoliquidação de imposto (ou seja, do ato primário), a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do ato de autoliquidação onde tivesse proferida decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um ato de segundo grau).
- vi)* A ora Requerente arbitral impugnou administrativamente o ato de autoliquidação e a Administração Tributária indeferiu/negou a revisão do ato na dimensão que lhe havia sido solicitada.
- vii)* Acontece que, não obstante ter feito alusão e identificado essas circunstâncias, a Requerente não formulou/concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação do que nessa sede foi decidido. Não o tendo feito, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de autoliquidação.
- viii)* Em suma, resultando, do duto requerimento inicial, a impugnação direta do ato de autoliquidação de imposto (IRC), deve o pedido formulado ser declarado improcedente, por intempestivo e, conseqüentemente, ser a Entidade Demandada absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de

Processo Civil vigente, aplicável *ex vi* artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

**12.3.** Quanto á matéria da impugnação a Requerida começa por afirmar que nem a jurisprudência nem os autores citados, em abundância, pelo Requerente se pronunciam no sentido de que as tributações autónomas não são, pelo menos formalmente, IRC, nem tão-pouco advogam a sua dedutibilidade ao lucro tributável, quer por sua exclusão da al. a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, quer pela sua inclusão na al. f) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

**12.4.** A jurisprudência do Tribunal Constitucional citada pelo Requerente (v.g. acórdãos n.º 310/2012, 382/2012 e 617/2012), versa exclusivamente sobre a aplicação das taxas de tributação autónoma, na perspetiva da proibição da retroatividade, cingindo-se à questão das regras de aplicação da lei no tempo, mas nunca alvitrando que se trata de um qualquer “imposto” distinto do IRC, apenas relevando os factos tributários distintos sobre que incidem as respetivas taxas.

**12.5.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo citada pelo Requerente, debruça-se sobre a questão da aplicação retroativa da alteração das taxas de tributação autónoma (acórdãos n.º 0281/11 e n.º 0757/11) e sobre o regime da transparência fiscal (diz-se acórdão n.º 0830/11) uma vez mais colocando a tónica na especificidade das tributações autónomas na sua forma de apuramento em relação à tributação do rendimento, sem que em qualquer dos acórdãos se conclua, como pretende o Requerente, de que aquelas não são IRC e que não é lícito incluí-las na al. a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

**12.6.** Não se pode negar que as tributações autónomas se inserem formalmente no IRC a pagar pelo contribuinte. Donde, quando o legislador se refere a encargos de IRC, necessariamente está a incluir, ainda que para já num plano literal, as tributações autónomas.

**12.7.** É o próprio legislador que, no artigo 12.º do CIRC, confirma, *a contrario sensu*, que as tributações autónomas são por ele consideradas IRC. Efetivamente, o legislador ao excluir da tributação em IRC as sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, tem o cuidado de salvaguardar expressamente as tributações autónomas, nos seguintes termos: “*As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*”

**12.8.** As tributações autónomas são uma componente do IRC a autoliquidar e a pagar pelos contribuintes nos termos e nos prazos previstos respetivamente nos artigos 89.º e seguintes (Liquidação – Capítulo V) e 104.º e seguintes (Pagamento – Capítulo VI) do Código do IRC, os quais, se referem indiferenciadamente quer a IRC sobre o lucro, quer às tributações autónomas em sede de IRC.

**12.9.** Por outro lado, note-se que a questão da (in)dedutibilidade das tributações autónomas não pode ser colocada no mesmo plano da discussão que no passado se verificou em torno da dedutibilidade das derramas municipais e que culminou com a solução plasmada na Lei de Orçamento de Estado de 1996 (Lei n.º 10-B/96, de 23 de março), à qual foi conferida natureza interpretativa, e, ainda, no acórdão do Pleno do STA, de 06-05-2002, proferido em recurso por oposição de julgados no processo n.º 022155. Efetivamente, as taxas de tributações autónomas não partilham com as derramas as características que as tornam um imposto distinto e especial em relação ao IRC. Ao contrário das derramas municipais, que na sua formulação originária eram um imposto local, lançado pelos municípios, cuja receitas têm uma afetação distinta das receitas do IRC, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que instituiu as taxas de tributações autónomas no nosso país, previa que «*as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.*» Ou

seja, mesmo não inseridas formalmente nos códigos do IRS ou IRC, já se determinava que o produto da aplicação destas taxas constituía um adicional do imposto sobre o rendimento a liquidar e a pagar pelo contribuinte.

**12.10.** De um ponto de vista formal, as tributações autónomas não configuram um imposto distinto do IRC, antes consistem num seu adicional. Mas também numa perspetiva teleológica, sistemática e funcional, as tributações autónomas hão de considerar-se um adicional do IRC. As tributações autónomas, pela sua natureza, estão funcionalmente imbricadas no IRC. A razão de ser das tributações autónomas não se encontra no simples arrecadar de mais imposto, mas visa primordialmente desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributam, as quais, pela sua natureza, são propiciadoras de pagamento de rendimentos camuflados, e, em última análise até, permitir reaver algum imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário dos rendimentos, transferindo a responsabilidade deste para a esfera de quem paga esse rendimento. O que lhes confere uma clara natureza antiabuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, ainda que só aparentemente em prejuízo da tributação do rendimento real (leia-se, com base na contabilidade). Em suma, com as tributações autónomas o que se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o *rendimento real* dos sujeitos passivos.

**12.11.** A função antiabuso legítima as tributações autónomas à luz do princípio da capacidade contributiva. Atenta esta função antiabuso de que as tributações autónomas se encontram investidas, é falaciosa a afirmação de que aquelas “*nada têm a ver com a função do IRC*”. Pelo contrário, têm tudo a ver com a função IRC, que é atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real. Nesta conformidade, visando as tributações autónomas reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide e ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza, potencia, não poderá ser ela mesma através da sua dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício constituir fator de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.

**12.12.** Nenhum subsídio interpretativo cauciona uma interpretação restritiva do 45.º, n.º 1, al. a) do CIRC, no sentido de se lhe excluir as tributações autónomas, pelo contrário, tal mostra-se contrário à teleologia da norma uma vez que as tributações autónomas têm um papel instrumental no apuramento do IRC, não têm autonomia em termos funcionais (só na forma de apuramento: incidência e taxa), e contrário à própria coerência sistemática, neste particular mostrando-se incompatível com o disposto no artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.

**13.** A Requerente, em de 9 de maio de 2014, pronunciou-se sobre a exceção invocada pela Requerida na resposta, em síntese, nos termos seguintes:

**13.1.** O que o RJAT fez em sede de processo arbitral tributário foi: (i) o que se ataca é o ato tributário, porque este é que é lesivo; (ii) o ato administrativo que indefere o pedido de anulação do ato tributário é meramente confirmativo, logo nada acrescenta, logo não é impugnável; e (iii) a tentativa de resolver previamente o diferendo pela via graciosa não tem que prejudicar a faculdade de discutir a legalidade do ato lesivo nos tribunais: encerrado o procedimento administrativo (gracioso) com recusa de anulação do ato lesivo, abre-se (inequivocamente, nos termos do RJAT) prazo para deduzir pretensão arbitral contra esse mesmo ato lesivo.

**13.2.** É inexplicável sustentar, perante os dados legais inequívocos constantes do RJAT, que o contribuinte não se pode fazer valer do prazo de apresentação de pedido de pronúncia arbitral de 90 dias contados do indeferimento de reclamação graciosa, previsto neste artigo 10.º, n.º 1, do RJAT, a pretexto de que o pedido arbitral não poderia incidir primariamente sobre o ato tributário/lesivo.

**13.3.** O entendimento da AT constitui uma grosseira violação da lei particularmente grave, porquanto tem por efeito aniquilar o exercício de um direito constitucionalmente consagrado: o da tutela jurisdicional efetiva (cfr. artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição). Donde resulta que esse entendimento é inconstitucional, por violar quer o

princípio constitucional de acesso aos tribunais para tutela de direitos, previsto nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, quer o princípio constitucional da proteção da confiança (que se retira do artigo 2.º da Constituição – Estado de direito),

**13.4.** Com a anulação do ato tribuário, todos os atos sem existência autónoma por referência a este, como sejam todos os atos administrativos de indeferimento de pedidos de anulação dos atos tributários, passam a ser irrelevantes por definição: o indeferimento administrativo do pedido de anulação do ato tributário fica sem objeto sobre o qual possa projetar a sua eficácia, passando a impor-se na ordem jurídica a decisão, por autoridade com competência para tal, que anulou o ato.

**14.** A Requerente nas suas alegações concentra-se em abordar a decisão arbitral proferida no processo n.º 246/2013-T e as temáticas constantes da Resposta da AT e, por fim, faz a uma breve referência a certas afirmações e considerações em torno da perspetiva contabilística efetuadas na decisão arbitral proferida no processo n.º 255/2013-T, que se sumariam de seguida:

**14.1.** Não há razão, até 2013 inclusive, *de jure constituto*, para qualificar as tributações autónomas como IRC para efeitos do artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC (redação em vigor até 2013), ou, mais genericamente, para efeitos de outras normas que se dirijam exclusivamente ao IRC/tributação do rendimento do respetivo sujeito passivo (para usar a terminologia legal – cfr. art.º 1.º do CIRC). As tributações autónomas não são IRC *de jure constituto* nem, conseqüentemente, se lhes aplica à partida (salvo disposição expressa em contrário) as normas substantivas aplicáveis ao IRC (entre as quais a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC).

**14.2.** Em suma, e ao contrário do IRC, as tributações autónomas nunca visam tributar o rendimento do respetivo sujeito passivo (e só isso é IRC – cfr. artigo 1.º do CIRC), o rendimento da empresa sobre que incidem, IRC aquele que nalguns casos opera por retenção na fonte a título definitivo (retenção na fonte a taxas liberatórias), como se viu *supra*. Para tributar o rendimento da empresa usa-se o IRC, e quando se quer aumentar a

tributação do rendimento aumenta-se a sua taxa, criam-se sobretaxas (derrama estadual) incidentes sobre o mesmo objeto (rendimento, evidentemente) e (técnica hoje em dia cada vez mais na moda), nega-se a dedutibilidade de custos (aumento artificial do lucro tributável), negação esta que só em 2014 foi alargada às tributações autónomas (mas não também à maioria das despesas sobre que estas incidem, que por enquanto continuam a ser regidas pela regra geral da dedutibilidade dos encargos suportados por uma empresa no exercício da sua atividade).

**14.3.** O IRC e as tributações autónomas têm regimes e naturezas jurídicas distintas, não se confundindo. Donde ainda a necessária conclusão de que padece de inconstitucionalidade, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição (proibição de retroatividade da lei fiscal), e por violação do princípio da proteção da confiança ínsito no princípio do Estado de direito (cfr. artigo 2.º da Constituição), a interpretação da norma constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, no sentido de que a equiparação aí efetuada das tributações autónomas ao IRC, se aplicaria a exercícios fiscais anteriores a 2014, por ter, alegadamente, natureza materialmente interpretativa da norma anterior que substituiu (a norma constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, e anteriormente a 2010, artigo 42.º) e que não fazia tal equiparação.

**14.4.** A razão de ser que está na base da indedutibilidade do IRC para efeitos de mensuração da base (lucro ou rendimento da pessoa coletiva) sobre que incide é exatamente a mesma da derrama municipal: ambos estes impostos constituem um conjunto que visa tributar o lucro da empresa, logo não devem eles mesmos ser deduzidos (se nada se disser em contrário) para efeitos de apuramento do lucro da empresa sobre que incidirão. Nada disto sucede com as tributações autónomas: elas não são nem um adicionamento (como era até 2007 a derrama) nem um adicional (derrama após 2007) do IRC, já que não são determinadas a partir da coleta do IRC nem da sua base (lucro tributável). Numa palavra, não incidem direta ou indiretamente sobre o lucro ou rendimento da empresa.

**14.5.** A lei fiscal confirma pela positiva a dedutibilidade fiscal dos encargos fiscais em geral para efeitos de IRC (artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do CIRC), cuja dedutibilidade em sede de IRC só pode por isso ser afastada (a dedutibilidade beneficia de uma dupla confirmação: regra lógica interpretativa, e confirmação expressa por parte da lei fiscal) quando expressamente prevista (cfr. algumas das alíneas do artigo 42.º, até 2010, artigo 45.º entre 2010 e 2013, e artigo 23.º-A desde 2014, do CIRC), o que só veio a acontecer com as TA para 2014 em diante. O agravamento de taxa das TA em caso de existência de prejuízos fiscais em sede de IRC em nada altera a sua dedutibilidade à partida, e confirmada à chegada (artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do CIRC), em sede de IRC.

**14.6.** O efeito que a AT pretende em sede de IRC (indedutibilidade do encargo fiscal com imposto distinto do IRC/com imposto que não tributa o lucro) do facto de um outro imposto (a tributação autónoma) eleger o apuramento de prejuízos fiscais em IRC como fator determinante da aplicação de uma taxa adicional nesse outro imposto é, além do mais, violador do princípio da proporcionalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação, fundamentalmente, do rendimento real.

**14.7.** Na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 255/2013-T a matéria de exceção (igual à que aqui se discute) foi julgada improcedente, o facto de a conclusão a que aí se chegou sobre o mérito da causa, não ter recolhido unanimidade e, por fim, o facto de se invocarem NCRF's que nada dizem ou deixam de dizer sobre a contraposição (ou assimilação) entre IRC e tributações autónomas. O facto de se invocarem os princípios e a estrutura conceptual do SNC como supostamente apontando (sem em algum momento se explicar ou demonstrar porquê) para o tratamento unitário do IRC e das tributações autónomas. A este último propósito é de referir que o princípio contabilístico da prevalência da substância sobre a forma aponta exatamente na direção contrária: sendo as tributações autónomas uma substância tributária distinta do IRC (e com função ou objetivo distinto daquele, que é o do IRC, de tributar o rendimento *do respetivo sujeito passivo*) não deve ser metida no saco especificamente pensado para os impostos sobre o rendimento *do respetivo sujeito passivo* (e nem em termos formais sequer, chegam a ser IRC – são, têm, o distinto nome de “tributações autónomas”).

15. A Requerida nas alegações expôs as conclusões que transcrevemos de seguida:

- A. À data atual, existem oito decisões arbitrais (187/2013-T, 209/2013-T e 246/2013-T, 255/2013-T) que concluem no sentido de que as tributações autónomas que incidem sobre os encargos dedutíveis em IRC integram o dito regime, sendo, por isso, devidas a título deste imposto, encontrando-se abrangidas pelo disposto no artigo 45.º, n. 1, al. a) do CIRC, redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, não constituindo encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, “devendo, em consequência, improceder a presente ação arbitral”.*
- B. À fundamentação que consta nas mencionadas decisões arbitrais acresce que o valor resultante da aplicação das tributações autónomas, constantes no artigo 88.º do CIRC, não é, nem nunca foi, passível de ser deduzido para efeitos de apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas.*
- C. Na mesma medida em que não são dedutíveis ao lucro tributável outros tributos suportados pelos sujeitos passivos, também não são dedutíveis impostos que incidem sobre as despesas em relação às quais o legislador e, acima de tudo, a lei excluiu da dedutibilidade.*
- D. Na realidade, formalmente, as tributações autónomas são IRC, apresentando-se como uma sua componente, um seu complemento.*
- E. Paralelamente, da leitura dos Acórdãos 617/2012 e 85/2013, lavrados em sede de Constitucional, não se retira que as tributações autónomas sejam, efetivamente, um imposto distinto do IRC, o que, desde logo, justifica a sua não dedutibilidade no apuramento do lucro tributável, nos termos disposto no artigo 45.º/1, a) do CIRC.*
- F. Tanto o legislador como a lei, no artigo 12.º do CIRC, consideram as tributações autónomas componente do IRC.*
- G. Neste sentido, as tributações autónomas deverão ser pagas pelos contribuintes nos termos e prazos previstos respetivamente nos artigos 89.º e seguintes e 104.º e seguintes do CIRC, os quais, de resto, se referem, de modo indiferenciado, quer a IRC sobre o lucro, quer às tributações autónomas em sede de IRC.*

- H.** *A nova redação do artigo 23.º-A/1 al. a), introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, tem um manifesto alcance esclarecedor para o futuro quanto ao seguinte facto: as tributações autónomas são uma componente incluída nos encargos suportados a título de IRC.*
- I.** *Aliás, esse alcance clarificador segue a linha (1) da única interpretação possível do pretérito artigo 45.º, n.º 1, al. a) do CIRC que, já antes da introdução daquela nova redação, existia, bem como segue a linha (2) de pensamento (e de vontade) do legislador que até então se vinha desenvolvendo, designadamente que os encargos das tributações autónomas não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável das empresas.*
- J.** *O que o legislador pretendeu foi apenas afastar dúvidas que sabem podem vir a ocorrer no futuro, pelo que é destituído de sentido afirmar-se que se trata de uma lei inovatória, pois que, ao contrário do que pugna a Requerente, tal introdução normativa segue a linha de raciocínio do pretérito artigo 45.º, n. 1, al. a) do CIRC.*
- K.** *Não padece de inconstitucionalidade a interpretação da norma constante no artigo 23.º-A, n. 1, al. a) do CIRC, redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, dado não terem sido violados os artigos 2.º e 103.º, n. 3 da CRP.*
- L.** *Tanto numa perspetiva teleológica, sistemática como funcional, as tributações autónomas são um autêntico adicional do IRC, e isto porque, pela natureza das coisas, um imposto não pode ser dedutível a si mesmo.*
- M.** *Desde sempre, a intenção manifestada pelo legislador foi a da indedutibilidade das tributações autónomas, até porque o seu objetivo foi o de evitar um certo efeito de círculo vicioso, ou seja, a permissão de que o imposto se permitisse deduzir a si próprio, desta forma evitando o esvaziamento do âmago do artigo 88.º do CIRC.*
- N.** *As tributações autónomas estão funcionalmente imbricadas no IRC, sendo que, e paralelamente, existe uma norma (88.º/14 do CIRC) que faz depender a alíquota da tributação autónoma da circunstância do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal.*
- O.** *Com efeito, permitir o concurso para o apuramento do lucro tributável da Requerente conduziria que a própria liquidação de tributações autónomas reduzisse, por conseguinte, a liquidação do IRC a pagar, em confronto direto com a sua*

*finalidade imediata, designadamente o desincentivo à utilização de certos bens e serviços de uso misto.*

*P. As tributações assumem uma clara natureza antiabuso, uma vez que com elas se pretende prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos, prosseguindo, por esta via, o objetivo de atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real. “*

## **II – SANEAMENTO**

**16.** O tribunal arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

Nestes termos, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **III – MATÉRIA DE FACTO**

### **17. Factos provados**

**17.1.** Com base no processo administrativo tributário e na prova documental junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

A) O Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce atividade no âmbito de "outra intermediação monetária" (CAE 64190), encontra-se registado junto do ... Serviço de Finanças de Lisboa, sendo considerado "contribuinte de elevada relevância económica e fiscal", na aceção prevista no artigo 68.º n.º 8 da Lei Geral Tributária, e está sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas por força do

preceituado na norma constante no n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, conjugado com o disposto nos artigos 3.º a 5.º do mesmo diploma legal.

**B)** O Requerente, em 30 de maio de 2011, procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22 respeitante ao exercício de 2010.

**C)** Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, o Requerente procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total, em termos finais, de €150.324,2.

**D)** O valor total das tributações autónomas, identificado na alínea anterior (€ 150.324,2), corresponde a:

- i)* tributação autónoma sobre encargos com viaturas, no montante de € 95.373,54;
- ii)* tributação autónoma sobre ajudas de custo, no montante de € 45.491,86;
- iii)* tributação autónoma sobre despesas de representação, no montante de €9.458,80.

**E)** O encargo suportado com as referidas tributações autónomas não foi considerado fiscalmente dedutível em sede de IRC e, por isso, está em causa o IRC (no valor de € 37.581,05) e as derramas consequentes (sobretaxa conhecida por derrama estadual no valor de € 3.758,105 e derrama municipal no valor de € 2.089,51) num total de € 43.428,66.

**F)** As tributações autónomas do exercício de 2010 à semelhança do IRC também autoliquidado encontram-se totalmente pagas.

**G)** Em 29 de maio de 2013, o ora Requerente apresentou ao Diretor de Finanças de Lisboa reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal respeitante ao exercício de 2010.

**H)** A Unidade dos Grandes Contribuintes da AT, notificou, através do ofício n.º ..., de 26 de setembro de 2013, o ora Requerente do projeto de decisão da reclamação graciosa

**Não transitado em julgado**

e respetiva fundamentação, constante da Informação n.º 134-AIR1/2013. Em 11 de outubro de 2013, o ora Requerente exerceu o seu direito de audição.

I) No dia 24 de outubro de 2013, o ora Requerente foi notificado, por intermédio do Ofício n.º ..., de 22 de outubro de 2013, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por despacho proferido em 22 de outubro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes.

**17.2.** Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

### **18. Factos não provados**

Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

## **IV – MATÉRIA DE DIREITO**

**19.** Em face do exposto, nos números anteriores, as questões apreciar nos presentes autos são:

- i)* A exceção da intempestividade invocada pela Requerida;
- ii)* O mérito do pedido, ou seja, saber se deve aceitar-se a dedutibilidade dos montantes pagos a título de tributação autónoma para efeitos de apuramento do lucro tributável;
- iii)* O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios petitionado pelo Requerente.

**20.** A matéria de facto está fixada (vd., *supra* n.º 17) e vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões já enunciadas (vd., *supra* n.º 19).

21. Teremos de começar por apreciar a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, porque constitui exceção dilatória e, se for julgada procedente, obstará ao conhecimento das restantes questões enunciadas no ponto n.º 19.

22. O Requerente na petição de constituição do Tribunal Arbitral identifica o pedido de pronúncia arbitral nos termos seguintes:

**“13º**

*Pretende a ora requerente que seja declarada a ilegalidade parcial do ato de autoliquidação supra identificado (cfr. Doc. n.º 1) – e que seja consequentemente anulado nessa parte –, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, mais concretamente no que concerne à parte do referido ato de autoliquidação que reflete a não relevação fiscal de encargos fiscais com tributações autónomas, às quais corresponde um montante de imposto indevidamente liquidado no valor de € 43.428,66.*

**14º**

*Neste sentido, devem aqueles atos de autoliquidação ser declarados ilegais e anulados nessas partes, porquanto padecem de vício de ilegalidade, nos termos e com os fundamentos que nos propomos demonstrar infra.”*

A concluir o Requerente afirma:

*“Nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC e derrama municipal do A... relativa ao exercício de 2010; no que respeita ao montante de € 43.428,66, com a sua consequente anulação nesta parte, com todas as consequências legais, designadamente a restituição à requerente de todas as quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 31 de maio de 2011 até integral reembolso. “*

23. O Requerente formula um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade parcial do ato de autoliquidação de IRC e de derrama municipal relativa ao exercício de 2010. O prazo para a impugnação de um ato de liquidação ou de autoliquidação tributária é de 90 dias, de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar dos factos previstos no artigo 104.º, n.º 1, alínea b) do CIRC. O referido prazo de 90 dias tem como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, de acordo com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

**24.** A data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 31 de maio de 2011. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado a 17 de janeiro de 2014. Assim, o prazo para impugnar o ato de liquidação junto do Tribunal Arbitral já havia terminado.

**25.** Tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação direta do ato de autoliquidação de imposto, ou seja, o ato primário, a tempestividade do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um meio de impugnação gracioso do ato de autoliquidação. Apesar do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT fazer referência explícita à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro grau que apreciem a legalidade dos atos primários, como é o caso de atos de indeferimento de reclamações graciosas e de atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões de tais reclamações.

**26.** Na fatualidade objeto dos presentes autos arbitrais (vd., alíneas G), H) e I) do ponto n.º 17.1) verifica-se que existiu a reclamação graciosa do ato de autoliquidação e que esta foi indeferida pela a AT. O ora Requerente contou o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral a partir da data de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

**27.** Só que o Requerente foi omissivo no objeto do pedido de pronúncia arbitral quanto à impugnação do ato de indeferimento da reclamação graciosa, embora nos n.ºs 4.º e 5.º da petição de constituição do Tribunal Arbitral tenha informado que apresentou uma reclamação graciosa e que a mesma foi indeferida. Em suma, o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa não foi incluído no pedido do Requerente ao Tribunal Arbitral.

**28.** De acordo com a Requerida, o Tribunal deve considerar o pedido intempestivo apenas porque o Requerente não inclui expressamente o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa no objeto do pedido de pronúncia arbitral. Com o devido respeito, entendemos que a Requerida não tem razão neste ponto. O pedido de declaração parcial de ilegalidade do ato de autoliquidação tem subjacente o pedido de declaração de ilegalidade

de todos os atos subsequentes e cuja validade seja afetada por aquela declaração, onde se inclui, necessariamente o ato de indeferimento da reclamação graciosa. Este entendimento é o que melhor se adequa com o respeito do princípio da tutela jurisdicional efetiva, estabelecido no artigo 268.º, n.º 4, da CRP, e com a promoção do acesso à justiça através do favorecimento da apreciação do mérito das questões, de acordo com o artigo 7.º do CPTA.

**29.** Nestes termos, a pretensão do Requerente foi formulada de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT (ato de autoliquidação) e foi apresentada dentro do prazo fixado pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT (90 dias contados a partir da decisão da reclamação graciosa, ato a que se refere o artigo 102.º, n.º 2 do CPPT), pelo que deve improceder a exceção de intempestividade do pedido invocada pela Requerida.

**30.** Como a invocada exceção não procedeu será realizado agora o julgamento de mérito sobre o objeto do pedido de pronúncia arbitral. A questão de mérito colocada nos presentes autos consiste em saber se as quantias pagas no âmbito das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC devem ser consideradas um encargo dedutível para efeito do apuramento do lucro tributável sobre o qual incide aquele imposto.

**31.** As tributações autónomas abrangem um conjunto diversificado de situações que podem ser reconduzidas a três tipos: (i) Tributação autónoma de determinados rendimentos (ii) Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (iii) Tributação autónoma de despesas não dedutíveis.

Nos presentes autos está em causa a tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (vd., alínea D) do n.º 17.1)

Importa referir que o artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC dispunha:

*“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação;*

*a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;”*

Perante o princípio geral da dedutibilidade dos encargos e devido à inexistência de referência expressa às tributações autónomas na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRS surge a dúvida de saber se as tributações autónomas estão ou não incluídas na exceção de não dedutibilidade prevista na citada norma.

A alteração ao Código do IRC, operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, revogou o artigo 45.º do CIRC e estabelece agora no artigo 23.º-A do CIRC o seguinte:

*“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

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

**32.** Nos presentes autos foram indicadas pelas partes sete decisões arbitrais que se pronunciaram sobre esta questão de mérito. Tratam-se das decisões arbitrais n.ºs 187/2013-T, 209/2013-T, 210-2013-T, 246/2013-T, 255/2013-T, 260/2013-T e 282/2013-T. Todas as decisões arbitrais atrás citadas, apesar de naturais diferenças na sistematização e na argumentação apresentada, julgaram improcedentes os pedidos e recusaram a dedutibilidade fiscal dos encargos suportados com tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas.

**33.** O árbitro do presente processo integrou o tribunal coletivo que proferiu a decisão arbitral no processo n.º 187/2013-T. A sujeição da mesma questão de mérito num novo processo pode sempre originar a modificação da posição anteriormente adotada, porque do novo contraditório pode resultar um aprofundamento da análise e uma reponderação da matéria de direito.

**34.** A decisão arbitral proferida no processo n.º 187/2013-T considerou que as tributações autónomas, que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime e são devidas a título, deste imposto, não constituindo as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Decisão arbitral que está publicada na internet no sítio do CAAD in <https://caad.org.pt>

35. Dos presentes autos, apesar do respeito que o esforço argumentativo evidenciado pelo Requerente merece, não resultam elementos que justifiquem a alteração da posição que subscrevi na decisão arbitral proferida no processo n.º 187/2013-T.

36. Da decisão arbitral atrás citada reiteramos três aspetos essenciais para questão suscitada nos presentes autos.

Primeiro, a imbricação existente entre as tributações autónomas e o IRC nos termos seguintes:

*“Entende-se, assim, em suma, que uma coisa é o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição. Outra coisa é o título a que tal imposição é devida, no fundo a causa da obrigação de imposto. E no caso das tributações autónomas em sede de IRC, essa causa, o título a que o imposto é exigido, será, ainda, o IRC.*

*Neste sentido, dever-se-á atentar, para além de tudo o mais, que o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas, por completo, de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC.*

*De fato as tributações autónomas ora em análise, pertencem, sistematicamente ao IRC, e não ao IVA (como se viu), ao IS, ou a um qualquer novo imposto. É que, embora se possa aceitar que o facto tributário impositivo será cada uma das singulares despesas legalmente tipificadas, o certo é que não são estas, qua tale, o objeto final da tributação, a realidade que se pretende gravar com o imposto. Se assim fosse, seriam, obviamente taxadas, todas as despesas realizadas por todos os sujeitos, e não apenas por alguns deles. Ou seja, as tributações autónomas do género que ora nos ocupam estão fortemente ligadas aos sujeitos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica por eles levada a cabo.*

*Este aspeto torna-se ainda mais evidente, se se atentar num outro dado fundamental: a circunstância de as tributações autónomas que ora nos ocupam apenas incidirem sobre despesas **dedutíveis!***

*Esta circunstância, crê-se, é elucidativa da imbricação existente entre aquelas e o IRC (no caso), e justificativa não só da sua inclusão no CIRC, mas, igualmente, da sua integração, de pleno direito, como parte do regime jurídico do IRC.*

*De fato, não só apenas as despesas realizadas por sujeitos passivos de IRC é que estão sujeitas à imposição de tributação autónoma em tal quadro, como tais despesas apenas o estarão se aqueles sujeitos as elegerem como despesas dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto.*

*O quadro deste modo traçado é, considera-se, substancialmente distinto do que seria um imposto que incidisse sobre determinadas despesas, objetivamente consideradas, afigurando-se que a qualidade e a opção do sujeito passivo têm aqui uma relevância, senão maior, pelo menos idêntica à despesa que despoleta a imposição tributária.*

*De resto, sempre se poderá dizer que se o sujeito passivo de IRC optar por não deduzir ao lucro tributável para efeitos daquele imposto os encargos correspondentes às despesas sujeitas a tributação autónoma, não terá de suportar esta, o que será demonstrativo do que acima se apontou, ou seja, de que a causa das tributações autónomas radica, ainda e em última análise, no regime do IRC.”<sup>2</sup>*

Em segundo lugar, o fato do artigo 45.º do CIRC situar-se num contexto de ampla discricionabilidade legislativa:

*“... Ou seja, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora. Daí que, não se possa dizer que esteja vedado ao legislador, pela “natureza” das tributações autónomas, excluí-la dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais.*

*Entende-se, deste modo, que será legítimo ao legislador incluir ou excluir as tributações autónomas que nos ocupam daquela categoria dos encargos dedutíveis*

<sup>2</sup> Vd., Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 22, publicada na internet no sítio do CAAD in <https://caad.org.pt>

*para efeitos fiscais, independentemente da “natureza” que a doutrina ou a jurisprudência lhes surpreenda. A questão, devidamente situada, será então a de determinar qual a intenção do legislador, expressa no texto legislativo, compreendido no seu todo. E sob este prisma, a conjugação do teor do artigo 12.º do CIRC com o artigo 45.º/1/a) do mesmo, não deixará grandes dúvidas, quanto ao entendimento legislativo de que as tributações autónomas, se não constituem IRC stricto sensu, integrarão seguramente o regime daquele imposto, e serão devidas a esse título.*

*Acresce ainda que nenhum óbice de princípio existe a que o legislador isole determinados tipo de rendimentos e os grave taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos no n.º 4 do atual CIRC.*

*De igual modo, nenhum óbice de princípio existe a que o imposto em questão seja devido, liquidado e pago, não em função de um período (mais ou menos longo) de tributação, mas por força da ocorrência de factos instantâneos, como ocorre já, por exemplo, nos casos de retenção na fonte com carácter definitivo (cfr. artigo 94.º/3 do CIRC).*

*De resto, nem o resultado, aparentemente tão contraintuitivo e impressionante, de poder ser devido o pagamento de imposto por via das tributações autónomas que ora nos ocupam, mesmo em caso de inexistência de um rendimento (positivo) no final do período de tributação, não é avis rara no regime do IRC.”<sup>3</sup>.*

Por fim, em terceiro lugar, as tributações autónomas constituírem uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas:

*“... que o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis.*

*Este carácter antiabuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como*

---

<sup>3</sup> Vd., Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 24, publicada na internet no sítio do CAAD in <https://caad.org.pt>

*com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita.*

*Neste prisma, as tributações autónomas em análise, terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).*

*Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”, como faz no artigo 65.º/1 do CIRC), optou por consagrar o regime atualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.*

*Esta presunção de “empresarialidade parcial”, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão decorrente do art.º 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária.*

*O que se afigura, de resto, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade à partida não evidente, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.*

*Por seu lado, a própria Administração Tributária, caso o entenda e considere que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral do artigo 23.º/1 do CIRC, designadamente a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.*

*Assim, e em suma, as tributações autónomas cujo encargo pretendem as Requerentes ver subtraídas ao seu lucro tributável, poderão ser encaradas como uma espécie de norma antiabuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas, a saber:*

- a) não deduzir a despesa;*
- b) deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa;*
- c) provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma.*

*De resto, o reconhecimento desta natureza presuntiva, será, para além de tudo o mais, uma salvaguarda da sua constitucionalidade, na medida em que estará garantida a possibilidade da respetiva dedução integral pelo contribuinte, ou a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, em cada caso, infirmada.”<sup>4</sup>.*

**37.** O facto do artigo 23.º-A do CIRC, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, estabelecer expressamente a não dedutibilidade das tributações autónomas em sede de IRC não significa que a mesma conclusão não pudesse ser já retirada do regime jurídico anterior (artigo 45.º do CIRC) e, como tal, ser aplicável a situações jurídicas constituídas ao abrigo da lei antiga.

Em suma, o legislador entendia, e agora, de forma expressa, continua a entender que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário.

**38.** Nestes termos, o tribunal arbitral entende que as tributações autónomas constantes dos autos estavam abrangidas pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC na redação em vigor até 31 de dezembro de 2013 e que, em consequência, os montantes pagos com referência a essas tributações autónomas não constituem encargos dedutíveis para

---

<sup>4</sup> Vd., Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28, publicada na internet no sítio do CAAD in <https://caad.org.pt>

efeitos de apuramento do lucro tributável, devendo improceder o pedido de declaração de ilegalidade parcial do ato de autoliquidação do IRC quanto ao exercício de 2010.

**39.** O Requerente faz também o pedido de juros indemnizatórios. De acordo com o disposto no artigo 43, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. O n.º 2 do mesmo artigo considera também existir erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento as orientações genéricas da administração tributária.

O artigo 24.º, n.º 5, do RJAT estatui que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*

No presente caso não se verifica a ilegalidade parcial do ato de autoliquidação, pelo que não procede o pedido do Requerente de juros indemnizatórios.

## **V – DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral sustentada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente.

Fixa-se o valor do processo em € 43.428,66 (quarenta e três mil quatrocentos e vinte e oito euros e sessenta e seis cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

---

**Não transitado em julgado**

Fixa-se a taxa de arbitragem em €2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a pagar integralmente pelo Requerente, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 31 de julho de 2014

O árbitro

Olívio Mota Amador