

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 79/2014-T

Tema: IRC – Tributações autónomas – Dedutibilidade

Os árbitros, Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Professor Doutor Luís Menezes Leitão e Doutor Henrique Curado, (árbitros vogais), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 3 de abril de 2014, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com sede social na Av. ..., ..., pessoa colectiva n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número (B... ou requerente), estando abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de ..., vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, instando-o a pronunciar-se sobre o acto de indeferimento de reclamação graciosa, e, “(...)consequentemente (e em termos finais ou últimos), o de acto de autoliquidação de IRC e derrama consequente relativo ao exercício de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal dos encargos fiscais com tributações autónomas desse mesmo exercício (cfr. **Docs. n.ºs 1 e 2¹**) (...)”.

Pretende a requerente submeter à apreciação deste Tribunal Arbitral (i) a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade daquela parte da autoliquidação de IRC e derrama consequente referente ao exercício de 2010 da B... e, bem assim, (ii) a legalidade daquela parte da autoliquidação, cujo montante ascende a € 386.296,22.

¹ Os documentos a que se alude sem outra menção, foram juntos pela requerente com o pedido arbitral.

Alega, no essencial:

Procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2010 mediante apresentação da declaração Modelo 22 (**Doc. n.º 1**), sendo que em 26 de Agosto de 2013 apresentou modificação a essa autoliquidação mediante a submissão de declaração de substituição (**Doc. n.º 2**),

Em 30 de Agosto de 2013, a requerente apresentou, junto da Unidade dos Grandes Contribuintes, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2010 (cfr. cópia da folha de rosto da reclamação graciosa, que aqui se junta como **Doc. n.º 3**).

No dia 13 de Novembro de 2013, a requerente foi notificada, por intermédio do Ofício n.º ..., de 11 de Novembro de 2013, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por despacho proferido, em 6 de Novembro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (cfr. cópia da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que aqui se junta como **Doc. n.º 4**).

Em 30 de Agosto de 2013, a requerente apresentou, junto da Unidade dos Grandes Contribuintes, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2010 (cfr. cópia da folha de rosto da reclamação graciosa, que aqui se junta como **Doc. n.º 3**).

No dia 13 de Novembro de 2013, a requerente foi notificada, por intermédio do Ofício n.º ..., de 11 de Novembro de 2013, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por despacho proferido, em 6 de Novembro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (cfr. cópia da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que aqui se junta como **Doc. n.º 4**).

Pretende a ora requerente que seja declarada a ilegalidade quer do indeferimento da reclamação graciosa quer a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação *supra* identificado (cfr. **Docs. n.ºs 1 e 2**) – 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 acto de autoliquidação que reflecte a *não relevação* fiscal de encargos fiscais com tributações autónomas, às quais corresponde um montante de imposto

indevidamente liquidado no valor de € 386.296,22.

Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a B... procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total, em termos finais de € 1.335.971,71 – cfr. campo 365, do quadro 10, dos **Docs. n.ºs 1 e 2** – que correspondem a (cfr. quadro 11 dos **Docs. n.ºs 1 e 2**, e **Doc. n.º 5** que aqui se junta):

- i) tributação autónoma sobre encargos com viaturas, que gerou o montante de € 604.848,17;
- ii) tributação autónoma sobre ajudas de custo que gerou o montante de € 6.462,16;
- iii) tributação autónoma sobre despesas de representação, que gerou o montante de € 96.500,05;
- iv) tributação sobre bónus, que gerou o montante de € 618.755,18;
- v) tributação autónoma sobre despesas confidenciais ou não documentadas, que gerou o montante de € 9.406,15.

Tributações autónomas do exercício de 2010 estas que, à semelhança do IRC também autoliquidado, se encontram totalmente pagas (cfr. campo 368 do quadro 10 dos **Docs. n.ºs 1 e 2**).

Não deduziu porém a B..., para efeitos do apuramento do lucro tributável desse exercício de 2010, o encargo suportado com as referidas tributações autónomas, antes tratando-as como se fossem IRC ou derrama municipal (**Doc. n.º 6**).

E devia ter deduzido ou, de outra perspectiva, tem legalmente o direito de relevar os encargos fiscais com tributações autónomas no cômputo do lucro tributável para efeitos de IRC (e da derrama consequente), donde o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral que tem por objecto a autoliquidação de IRC (e derrama consequente) respeitante ao exercício de 2010.

Em termos de quantificação do imposto aqui em causa (impacto fiscal decorrente de não ter sido deduzido o encargo com tributações autónomas no apuramento do IRC, incluindo a sobretaxa derrama estadual, e da Derrama Municipal consequente), temos os seguintes valores:

- a) Ao estabelecimento nos ... é imputável um rácio dos lucros totais de 0,01

(1%) (cfr. o quadro 3, campo 5, do Anexo C da declaração Modelo 22 constante do **Doc. n.º 2**), pelo que a diminuição deste lucros totais em razão da dedução dos encargos fiscais com tributações autónomas no montante de € 1.335.971,71, origina uma diminuição do IRC apurado à taxa dos ... no montante de € 2.337,95 [(€ 1.335.971,71 x 0,01 = € 13.359,72) x 17,5%]

b) A restante redução do lucro tributável (€1.335.971,71 - 13.359,72 = € 1.322.611,99) encontra-se sujeita à taxa base do IRC (de 25%) que gera uma diminuição deste imposto em € 330.653 (€ 1.322.611,99 x 25%);

c) O IRC resultante da aplicação da sobretaxa conhecida por derrama estadual, diminui por sua vez no montante de € 33.399,29 (€ 1.335.971,71 x 2,5%);

d) E a derrama municipal consequente diminui no montante de € 19.905,98 (€ 1.335.971,71 x 1,49% - cfr. a taxa de derrama municipal nos **Docs. n.ºs 1 e 2**);

e) Pelo que o IRC e derrama municipal se reduzirão num total de € 386.296,22.

Depois de exaustiva argumentação e referências à Doutrina e Jurisprudência, a requerente conclui, muito sinteticamente, que , “(...)atenta a sua razão de ser, mesmo as entidades isentas de IRC estão, como já ficou dito, sujeitas a tributações autónomas (art. 81º, nº 2, do CIRC, redacção à data dos factos tributários), donde se retira, mais uma vez, que tal tributação nada tem que ver com a tributação em IRC(...)”

Referindo-se à Jurisprudência arbitral sobre a matéria, cita e transcreve o acórdão proferido no processo n.º 7/2011-T, [pp 17 e ss – publicada no *site* do CAAD e em que foram árbitros o Juiz Conselheiro BRANDÃO DE PINHO, o Professor MANUEL PIRES e a Professora ANA PAULA DOURADO (cfr. **Doc. n.º 8**)] – que acolhe também o entendimento praticamente unânime da diferenciação entre o IRC (que tributa o rendimento) e as tributações autónomas (que não tributam o rendimento, antes incidem sobre despesas ou encargos): “(...)Podemos considerar pacífico que a tributação autónoma atinge a despesa do sujeito passivo (contribuinte) e não o seu rendimento. Ao fazer isto, o legislador está a abdicar da regra de tributação do rendimento *acrécimo* e do rendimento líquido – se a não dedutibilidade das despesas não documentadas é inerente à tributação do rendimento líquido, já a tributação autónoma de tais despesas não observa essa regra e tem finalidades diversas da tributação do rendimento *acrécimo*” (p 30).

“Embora limite a tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido, e portanto não consista num método direto de tributação (método esse que tem que ser a regra, perante o art.º 104.º n.º 2 da CRP), a tributação da despesa tão-pouco constitui um método indireto de tributação, pois não se está a tributar o rendimento do sujeito passivo que incorre naquelas despesas não documentadas (e outras)(...)” (p 32).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a), do nº 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foram os signatários designados árbitros, tendo comunicado ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

O Tribunal foi constituído no dia 3 de Abril de 2014, em consonância com a prescrição da alínea c), do nº 1 do artigo 11.º do RJAT.

A AT apresentou **resposta** ao pedido de pronúncia arbitral, manifestando oposição estribada na alegação, no essencial e em síntese:

- na mesma medida em que não são dedutíveis tributos incidentes sobre factos não conexionsados com a obtenção de proveitos sujeitos a IRC, também com as despesas em relação às quais o legislador excluiu a dedutibilidade, é logicamente forçoso concluir que impostos que sobre elas incidam, atento o seu carácter derivado, partilham da sua não dedutibilidade, sob pena de se subverter o alcance prático e valorativo dos preceitos de que resulta a não dedutibilidade dessas despesas;

- vale aqui plenamente o princípio lógico-jurídico *accessorium principale sequitur*, em consequência do qual, se o principal (a despesa) não é dedutível, o acessório (o imposto), também não o poderá ser.

- algo que é especialmente evidente no caso de despesas cuja não dedutibilidade resulte do incumprimento de normas fiscais, como os encargos não documentados, em relação aos quais é outrossim interessante o cotejo com o entendimento firmado no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 6.12.2000, no recurso n.º 19.003, onde, perante a questão da dedutibilidade do IVA resultante de liquidação adicional, se firmou que a *“indispensabilidade não se verifica (estando) em causa uma falta de cumprimento das leis fiscais”*;

- não está em causa se as tributações autónomas sobre despesas não documentadas são também encargos não documentados; o que está em causa é a indispensabilidade desse encargo, desde logo porque ele é imanente a um gasto não dedutível;

- admitir a dedutibilidade de encargos fiscais derivados de despesas não dedutíveis configura uma insuperável contradição sistemática;

- nem a jurisprudência nem os autores citados, em abundância, pela 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;

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

- e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de que a Requerente se louva no seu Pedido, debruça-se sobre a questão da aplicação retroactiva 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: *“Fica, desta forma, evidenciado que as tributações autónomas constituem realidades fiscais completamente diferentes do regime da transparência fiscal quer porque a tributação autónoma não atinge o rendimento, mas*

sim a despesa enquanto tal, quer porque cada despesa é havida como constituindo facto tributário autónomo”), 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 “salte” para a conclusão, como pretende a 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;

- não se pode negar que **as tributações autónomas se inserem formalmente no IRC a pagar pelo contribuinte;**

- e tal observação não é disputada pela jurisprudência nem pelos prestigiados autores que a Requerente cita, os quais, sublinhe-se, abordam a questão das especificidades das tributações autónomas justamente no pressuposto de que elas **compõem formalmente o IRC a pagar pelos contribuintes;**

- na senda da jurisprudência referida, a “autonomia” que dá nome às taxas de tributação autónoma prende-se com os factos sobre os quais aquelas incidem e às especificidades no seu apuramento, mas já não, juridicamente, em relação às restantes parcelas do IRC a autoliquidar e a pagar pelo contribuinte, uma vez que a esta luz as tributações autónomas são, ainda assim, IRC;

- prova disso é o tratamento que o legislador lhes deu na alteração introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que veio acrescentar àquela al. a) do n.º 1 do art. 45.º do Código do IRC, que passou a constar da al. a) do n.º 1 do art. 23.º-A: “*O IRC, incluindo as tributações autónomas, (...)*”;

- já existem quatro decisões arbitrais (187/2013-T e 209/2013-T, 246/2013-T e 260/2013-T) que, debruçando-se sobre a questão de mérito em discussão nos presentes autos, recusaram os pedidos de dedutibilidade fiscal dos encargos suportados com tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável das pessoas colectivas.

Nos termos e com os fundamentos do despacho de 28-5-2014, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

Para apreciação desta questão importa ter em conta os seguintes factos, provados com base nos elementos constantes do processo:

1) A Requerente procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2010, assim como à autoliquidação das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do Código do IRC, mediante a apresentação da declaração Modelo 22

2) ...e, em 26 de Agosto de 2013 apresentou modificação a essa autoliquidação mediante a submissão de declaração de substituição (**Doc. n.º 2**);

3) Em 30 de Agosto de 2013, a requerente apresentou, junto da Unidade dos Grandes Contribuintes, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2010 (cfr. cópia da folha de rosto da reclamação graciosa, que aqui se junta como **Doc. n.º 3**).

4) No dia 13 de Novembro de 2013, a requerente foi notificada, por intermédio do Ofício n.º ..., de 11 de Novembro de 2013, da decisão de

indeferimento da reclamação graciosa, por despacho proferido, em 6 de Novembro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (cfr. cópia da decisão de indeferimento da reclamação graciosa - **Doc. n.º 4 anexo ao pedido**).

5) Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a B... procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total, em termos finais de € 1.335.971,71 – cfr. campo 365, do quadro 10, dos **Docs. n.ºs 1 e 2** – que correspondem a (cfr. quadro 11 dos **Docs. n.ºs 1 e 2**, e **Doc. n.º 5** que aqui se junta):

- i) tributação autónoma sobre encargos com viaturas, que gerou o montante de € 604.848,17;
- ii) tributação autónoma sobre ajudas de custo que gerou o montante de € 6.462,16;
- iii) tributação autónoma sobre despesas de representação, que gerou o montante de € 96.500,05;
- iv) tributação autónoma sobre bónus, que gerou o montante de € 618.755,18;
- v) tributação autónoma sobre despesas confidenciais ou não documentadas, que gerou o montante de € 9.406,15.

6) Tributações autónomas do exercício de 2010 estas que, à semelhança do IRC também autoliquidado, se encontram totalmente pagas (cfr. campo 368 do quadro 10 dos **Docs. n.ºs 1 e 2**).

7) No âmbito da autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a Requerente apurou um total de tributações autónomas, de € 386.296,22;

8) A Requerida não deduziu, para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2010, o encargo suportado com as identificadas tributações autónomas.

B. MOTIVAÇÃO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* artigo 511.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se no acervo documental junto, incluindo o processo administrativo instrutor.

Foi considerada ainda, na apreciação da prova, a circunstância de não se surpreender nos articulados apresentados, qualquer controvérsia das partes relativamente ao quadro factual alegado pela requerente.

Não se constataram factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

C. O Direito

Reconduz-se o *thema decidendum* do presente pedido de pronúncia arbitral às (i) tributações autónomas e, como questão central (ii) à relevação fiscal dos encargos ocorridos com as mesmas.²

Enunciando-se o objecto do mesmo em saber se as quantias pagas no quadro das tributações autónomas³ por um sujeito passivo de IRC, devem ser consideradas um

² Questão já submetida à apreciação do CAAD, no âmbito da arbitragem tributária, pelo menos nos processos n.ºs 187/2013- T, 209/2013- T, 210/2013 –T, 246/2013 – T, 255/2013 –T,260/2013- T e 282/2013 –T e 6/2014-T [em que foi igualmente presidente do coletivo e relator, quem também preside a este Tribunal].

³ Actualmente, são vários os tipos de tributações autónomas que encontramos no artigo 88.º do Código do IRC:

i) Tributação autónoma sobre despesas não documentadas;
ii) Tributação autónoma sobre encargos com viaturas;
iii) Tributação autónoma sobre despesas de representação;
iv) Tributação autónoma sobre importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
v) Tributação autónoma sobre despesas com ajudas de custo e com compensações pela deslocação de trabalhadores em viatura própria ao serviço da entidade patronal;
vi) Tributação autónoma sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;

encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.

A dúvida acerca da dedutibilidade das tributações autónomas no âmbito da anterior redacção do Código do IRC surge em consequência da margem interpretativa criada pela conjugação de duas normas: por um lado, o princípio geral de dedutibilidade de encargos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente, os de natureza fiscal e parafiscal, que resultava do artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do Código do IRC e por outro lado, a regra de não dedutibilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do mesmo Código, nos termos da qual não eram dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

Em concreto, as dúvidas surgem porque a norma prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC (com a redacção em vigor em 2010) não menciona expressamente as tributações autónomas e porque o princípio geral em sede de IRC era e é o da dedutibilidade de encargos indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Assim, face a um princípio geral de dedutibilidade de encargos e à ausência de referência expressa às tributações autónomas, a dúvida surge sobre se o legislador quis incluí-las ou não na excepção de não dedutibilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º.

Tais dúvidas surgidas a propósito da dedutibilidade das tributações autónomas em sede de IRC são, portanto, perfeitamente justificáveis face à incerteza criada pelo elemento literal das normas enunciadas e sobre a própria natureza técnica do tipo de imposto que é a tributação autónoma, a qual, admite este Tribunal, não tem as características típicas de um imposto como o IRC.

Assim, será necessário aprofundar a análise do quadro normativo para além do seu elemento literal.

vii) Tributação autónoma sobre gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como sobre os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo;

viii) Tributação autónoma sobre gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.

Vejam os então:

Ao tempo dos factos tributários subjacentes (2011) o artigo 45º nº 1 alínea a) do CIRC, prescrevia no sentido seguinte:

“ Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos:

a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”

Em causa, e como se extrai do pedido da Requerente (artigos 16º e 18º), estão as tributações autónomas, decorrentes das situações previstas nos nº 3, 4, 9 e 13 do artigo 88º do CIRC, ou seja, situações em que não se põe em causa a sua indispensabilidade e dedutibilidade face ao então aplicável artigo 23º do referido diploma, isto é estamos perante tributações autónomas de encargos dedutíveis.

A interpretação a conferir ao preceito em causa, determinará consequentemente o sentido da presente pronúncia arbitral.

Afigura-se, assim, como tarefa prévia a convocação das normas sobre a interpretação das leis e, com particular destaque para as normas tributárias.

O artigo 11º da LGT determina as regras essenciais da interpretação das leis tributárias no seguinte sentido:

Artigo 11º

Interpretação

“1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributário.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva da lei da Assembleia da Republica não são susceptíveis de integração analógica”

Os “*princípios gerais de interpretação*” para onde remete o transcrito nº 1, são estabelecidos no artigo 9º do Código Civil, que reza o seguinte:

Artigo 9º

Interpretação da lei

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais certas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”

Será pois à luz destas normas sobre interpretação das leis, que deverá ser encontrado o sentido e alcance do artigo 45º nº 1, do CIRC, não sem antes se proceder a um, ainda que muito breve, excursão, ao regime das tributações autónomas, no que concerne à sua origem, e evolução deixando de lado (por não ser esse o objecto do presente pedido de pronúncia) a determinação da sua natureza jurídico – tributária.

A origem no ordenamento jurídico fiscal português de tais tributações remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, onde concretamente sob seu artigo 4º, com relação a despesas confidenciais ou não documentadas se estabelecia uma tributação autónoma à taxa de 10% e, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, uma taxa de 6,4%.

Esta norma e de uma forma geral, o regime das tributações autónomas, veio a ser objecto de diversas alterações, nomeadamente através de sucessivas modificações, quer da taxas, quer da sistematização e redacção às mesmas conferida, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos, ou seja quer no CIRC, quer no CIRS.

Com a “Reforma da Tributação do Rendimentos”, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o decreto introdutor das “tributações autónomas” foi revogado, aditando-se ao CIRC o artigo 69.º A) – correspondente à data dos factos subjacentes (2011) ao artigo 88.º, onde para além da manutenção da incidência destas às despesas não documentadas, às despesas de representação e às despesas com viaturas, se estendeu a mesma a outras situações da natureza diversa.

Podendo, ter-se como assente, e para o que relevará no sentido da decisão a proferir no âmbito dos presentes autos os seguintes pressupostos:

(i) as tributações autónomas de IRC ancoradas nos diversos números e alíneas do artigo 88.º do CIRC, traduzem situações diversas, às mesmas cabendo também taxas de tributação diferentes;

(ii) as tributações autónomas de IRC incidentes sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC devem ser entendidas como pagamentos independentes da existência ou não de matéria colectável,

(iii) interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionado podendo entender-se como uma excepção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas colectivas de acordo com o lucro apurado (artigo 3.º do CIRC),

(iv) ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC,

(v) nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxa de tributação aos diversos actos de realização de despesas considerados, se venha a efectuar no fim de um determinado período tributário),

(vi) o facto, de a liquidação do imposto ser efectuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não

havendo qualquer influência do volume das despesas efectuadas na determinação da taxa,

(vii) a tributação autónoma não é equivalente à indedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

Recentra-se assim o objecto da presente pronúncia arbitral, em saber-se se as quantias pagas no quadro das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC (nos autos trata-se de autoliquidação de tributações autónomas previstas sob o artigo 88º do CIRC) devem ser consideradas um encargo dedutível para efeito do apuramento do lucro dedutível nas operações de apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto, retomando para tanto a interpretação a conferir ao artigo 45º do CIRC.

Tarefa para a qual, se mostra, com todo o devido respeito, inócua a posição defendida pela Requerente, que acompanha por ampla e exaustivas citações, quer do Tribunal Constitucional, quer do Supremo Tribunal Administrativo, que, embora convocados a pronunciarem-se sobre o segmento das “tributações autónomas” em nenhuma delas foi colocada a questão atinente à sua dedução ao lucro tributável.

O mesmo se verificando quanto aos contributos doutrinários de que Requerente se socorre, que, do mesmo jeito, têm vindo a produzir, certamente de inegável valor académico e científico, diversas teorizações acerca de vários temas relacionados com as tributações autónomas (questão da retroactividade, autonomia no que concerne à forma de apuramento, taxas, comparação com outros tributos e outras) mas que não concorrem, decididamente, para a resposta à questão ínsita na alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

Conforme já se afirmou,⁴ “*a norma do artigo 45º do CIRC, situa-se num contexto de ampla discricionariedade legislativa*”, competindo ao legislador, ditar as situações/circunstâncias em que determinados encargos suportados pelo sujeito de imposto sejam (ou não) passíveis de influenciar na determinação do lucro tributável e, conseqüentemente do imposto a pagar, assim, se entendendo, nomeadamente o estabelecimento de taxas de imposto diferentes (artigo 87º do CIRC), e a esta luz se deverá entender a intenção do legislador plasmada na alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC, ao

⁴ Seguir-se-á de perto o que resulta do processo nº 260/2013 – T e do processo nº 6-2014-T (presume-se que ainda não publicado), em que foi também presidente do colectivo e relator quem preside também a este Tribunal.

excluir para a determinação do lucro tributável o “IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”, aqui e como tal, se incluindo as “tributações autónomas”.

Por outro lado, não desconhece o tribunal a problematização acerca da natureza e características das tributações autónomas, quando postas em confronto com o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Mas a verdade é que, se o sentido desejado pelo legislador fosse dissidente de as não incluir na referida alínea a) a tanto teria provido.

O que efectivamente não fez, assimilando as tributações autónomas com o imposto sobre o rendimento das pessoas para efeitos de procedimento e forma de liquidação e regras de pagamento (artigos 89º e seguintes e 104º do CIRC).

E, se efectivamente não constituindo as tributações autónomas IRC em sentido estrito, a este se encontram imbricadas, devendo conter-se e para a questão que subjaz, nos “outros impostos” de que nos dá conta a parte final da alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

Revelações dessa ligação de funcionalidade, e no quadro da intenção do legislador no seu todo, sobressaem, por exemplo da disciplina do artigo 12º do CIRC a propósito das entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal, ao não as tributar em IRC, “*salvo quanto às tributações autónomas*”, relação essa que igualmente se manifesta face ao nº 14 do artigo 88º do CIRC, no sentido em que as taxas de tributação autónoma têm em consideração o facto do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal.

A “*natureza dual*”, das tributações autónomas ou a resposta “*à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros*”, a que Saldanha Sanches⁵ nos convoca, não retira a interpretação, que vimos esboçando, no sentido de que as tributações autónomas, são ainda uma componente incluída nos encargos suportados a título de IRC.

Analisada ainda sob outro prisma, haverá que considerar as tributações autónomas no contexto de normas anti - abuso específicas e a sua similitude com o regime previsto

⁵ Manuel de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3ª edição, pp. 406 e 407

sob o nº 1 do artigo 65º do CIRC, “ *não são dedutíveis para efeitos do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizada e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*”.

Isto para dizer que o legislador, no âmbito da discricionariedade legislativa de que se deu conta, poderia ter optado quanto ao regime das tributações autónomas pela sua inadmissibilidade para efeitos do disposto no artigo 23º do CIRC, o que se não verifica “*ao permitir-se a dedutibilidade dos encargos em causa, contra o pagamento imediato de uma parte do lucro tributável que, presente ou futuramente irá ser afectado por tal dedução*”.

A “natureza dual” de que Saldanha Sanches nos dá conta e segundo o mesmo, revela-se também pelo facto de os custos associados às tributações autónomas, não deixarem de revestir, nalgum sentido “*uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente em objecto de tributação*” .⁶

Entende-se, nesta linha, que será legítima a conclusão de que se o gasto sobre o qual incide a tributação autónoma não é, em si mesmo, dedutível, é porque (para o sistema de IRC) o mesmo não é indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Ora, se assim é, a tributação autónoma que sobre ele incide também o não será, pelo que se estaria a admitir a dedução de um encargo em frontal desacordo com o princípio geral de que os encargos só são dedutíveis em sede de IRC se lhes estiver inerente aquela indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

⁶ Obra e local citados.

Acresce, finalmente, que o artigo 3º da Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, aditou o artigo 23º A) ao CIRC (ao mesmo tempo que o seu artigo 13º revogou o artigo 45º) com a seguinte redacção:

Artigo 23º A)- Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

“1. 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” .

Não subsistindo dúvidas, em nosso entender, quanto ao carácter interpretativo do preceito transcrito, de harmonia com as boas regras de hermenêutica jurídica, na prática, tal norma, vem a expressar o que o legislador sempre entendeu e continua a entender, ou seja que os encargos decorrentes como o custo associado às tributações autónomas, não relevam para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Resultando, na circunstância dos presentes autos, que os encargos que a Requerente deduziu ou procurou deduzir, ao abrigo do disposto no artigo 23º do CIRC, não constituem encargos dedutíveis para efeitos do apuramento do seu lucro tributável, improcederá, consequentemente, o pedido de pronúncia arbitral.

IV DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar **totalmente improcedente** o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência,
- c) Absolver do mesmo a requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 386.296,22.

VI. CUSTAS

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 6.426,00 (seis mil e quatrocentos e vinte e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar exclusivamente pela Requerente.

Lisboa, 2 de Outubro de 2014

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(Luís Menezes Leitão)

(Henrique Curado)