

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:306/2013 -T

Tema: IRC – Derrama municipal; tributações autónomas.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

- 1) Em 26 de Dezembro de 2013, a sociedade A, S.A. requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º nrs. 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 2) O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado em 26 de Dezembro de 2013.
- 3) A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade da autoliquidação de IRC e derrama municipal relativa ao exercício de 2010, no que concerne à parte do referido acto de autoliquidação que reflecte a não relevação fiscal de encargos fiscais com tributações autónomas na parte correspondente ao valor de € 7.406,98 e, em consequência, ser reconhecido o direito ao reembolso do mencionado valor e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento do imposto indevidamente liquidado.

- 4) No pedido de pronúncia arbitral, a 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 redacção 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 signatário, tendo este aceite nos termos legalmente previstos.

- 5) Em 24 de Abril de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta, onde se defendeu por excepção e por impugnação, tendo, na mesma data, remetido o processo administrativo tributário.

- 6) No dia 15 de Setembro de 2014, decorreu na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada acta da mesma, que se encontra junta aos autos.

- 7) Nessa reunião, o Ilustre Mandatário dos Requerentes e o Ilustre Representante da Requerida foram notificados para a apresentação de alegações escritas, conforme consta da respectiva ata da reunião, que se dá aqui por integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais, o que vieram a fazer.

- 8) A posição de Direito da Requerente, de harmonia com o disposto na petição de constituição do Tribunal Arbitral, pode ser sintetizada nos seguintes termos:

As tributações autónomas não são IRC nem qualquer outro imposto que directa ou indirectamente incida sobre os lucros, antes é possível dizer que na maioria dos casos se trata, em termos técnicos, uma tributação sobre a despesa (o inverso da

tributação sobre o rendimento ou lucro, como é o caso do IRC, incluindo a sua sobretaxa conhecida por derrama estadual, ou como é o caso da derrama municipal), uma tributação sobre encargos suportados pela empresa e representativos de consumos (em sentido lato) da empresa.

Uma análise quer da incidência (na esmagadora maioria dos casos, sobre despesas ou encargos), quer da função das tributações autónomas, revela que as mesmas não são, não têm a natureza de imposto sobre o rendimento (lucro) da pessoa colectiva que as suporta e constitui o seu sujeito passivo.

Além disso as tributações autónomas aplicam-se independentemente do IRC (em consequência, justamente, desta sua diferente natureza e função no confronto com o IRC): aplicam-se mesmo (ou na mesma) quando haja exclusão de sujeição a (não incidência de) IRC, ou isenção de IRC, e aplicam-se a realidade diferente daquela (o lucro) a que se aplica o IRC, donde que a sua dedução fiscal não gera um círculo vicioso, como no caso de uma eventual dedução das derramas.

O IRC não afasta este tratamento, pela contabilidade, dos encargos fiscais como custos ou gastos: a regra em IRC é de que os impostos suportados por um sujeito passivo de IRC são dedutíveis, na mesma medida e no mesmo plano em que o são a generalidade dos gastos ou encargos – cf. a alínea f) do n.º 1 artigo 23.º do CIRC

A regra em IRC é de que os impostos suportados (incluindo os direitos aduaneiros) são fiscalmente dedutíveis, i.e., entram nas contas do apuramento do lucro tributável, a par com os outros gastos ou custos da actividade, em geral (citada alínea f) do n.º 1 artigo 23.º do CIRC).

As excepções a este estado de coisas, são isso mesmo, excepções, e estão previstas nas alíneas a) e c) do n.º 1 do actual artigo 45.º (anterior 42.º) do CIRC.

Não sendo, como não é, imposto sobre o rendimento de espécie alguma, incluindo a espécie IRC, este encargo fiscal que é a tributação autónoma é dedutível para efeitos de IRC nos termos gerais, a par da generalidade dos encargos fiscais.

O que importa aqui sublinhar novamente, a terminar, é que as tributações autónomas de maneira nenhuma incidem sobre os lucros (directa ou indirectamente), 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 actual artigo 45.º do CIRC (anteriormente artigo 42.º e, inicialmente, artigo 41.º).

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 excepção, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC, à regra fiscal da dedutibilidade dos impostos.

As tributações autónomas não são tributação sobre o rendimento do respectivo 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.

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 excepcionada no que respeita às (várias) tributações autónomas.

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.

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 directamente na esfera pessoal dos trabalhadores.

O legislador criou as tributações autónomas com o objectivo 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).

É sempre preciso lembrar o princípio da legalidade: se o legislador não previu positivamente a indedutibilidade das tributações autónomas, não deve o intérprete distinguir, salvo, no limite, nos casos devidamente justificados, ao abrigo do princípio de que o acessório deve seguir o principal (sendo certo que se a despesa é dedutível – o principal – nenhuma razão há para que imposto sobre ela incidente – o acessório ou dependente – não seja também dedutível), por oposição a proclamar-se administrativamente essa indedutibilidade para todos os casos, ficcionando-se que “one size – despesas não documentadas indedutíveis – fits all – restantes despesas, documentadas e dedutíveis”.

A parte da autoliquidação de IRC e derrama (IRC e derrama municipal, liquidados e pagos em excesso por não terem sido deduzidos os encargos fiscais com

tributações autónomas), ascende a € 7.406,98 e padece parcialmente de vício material de violação de lei.

Declarada a ilegalidade da autoliquidação na parte acima referida, a Requerente tem direito não só ao respectivo 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 € 7.406,98 e contados, até ao integral reembolso do mesmo, desde a data de pagamento em excesso do imposto.

9) Na Resposta apresentada, a Requerida veio defender-se por excepção e por impugnação.

10) Quanto à excepção, a Requerida invoca a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral por já estar ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação de actos de liquidação/autoliquidação em sede arbitral com base no seguinte:

i) O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a actos 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.

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 26 de Dezembro de 2013. Logo, o pedido formulado seria intempestivo e o Tribunal não poderia dele conhecer.

v) Tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação directa do acto de autoliquidação de imposto (ou seja, do acto primário), a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do acto 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 acto de segundo grau).

vi) A ora Requerente arbitral impugnou administrativamente o acto de autoliquidação e a Administração Tributária indeferiu/negou a revisão do acto 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 acto de autoliquidação.

viii) Em suma, resultando, do requerimento inicial a impugnação directa do acto 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.

- 11) Quanto à matéria da impugnação a Requerida começa por afirmar que 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.
- 12) 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 perspectiva 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 respectivas taxas.
- 13) A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo citada pelo Requerente, 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) 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.
- 14) 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.

- 15) As tributações autónomas são uma componente do IRC a autoliquidar e a pagar pelos contribuintes nos termos e nos prazos previstos respectivamente 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.
- 16) 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 do Orçamento do 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. Efectivamente, 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 afectação 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 efectuadas no âmbito do exercício de actividades 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 respectivo 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.

17) De um ponto de vista formal, as tributações autónomas não configuram um imposto distinto do IRC, antes consistem num seu adicional. Mas também numa perspectiva 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.

18) 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 factor de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.

19) 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.

20) Conclui pedindo que a Entidade Requerida seja 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 RJAT, por se verificar a exceção de intempestividade do pedido formulado (conducente à declaração de ilegalidade do acto e, conseqüentemente à sua anulação) e subsidiariamente que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

21) A Requerente pronunciou-se sobre a exceção invocada pela Requerida na resposta, em síntese, nos termos seguintes:

O que o RJAT fez em sede de processo arbitral tributário foi: (i) o que se ataca é o acto tributário, porque este é que é lesivo; (ii) o acto administrativo que indefere o pedido de anulação do acto 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 acto lesivo nos tribunais: encerrado o procedimento administrativo (gracioso) com recusa de anulação do acto lesivo, abre-se (inequivocamente, nos termos do RJAT) prazo para deduzir pretensão arbitral contra esse mesmo acto lesivo.

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 acto tributário/lesivo.

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 efectiva (cf. 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 protecção da confiança (que se retira do artigo 2.º da Constituição – Estado de direito),

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

22) Nas suas alegações, a Requerente 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 uma breve referência a certas afirmações e considerações em torno da perspectiva contabilística efectuadas na decisão arbitral proferida no processo n.º 255/2013-T, que se sumariam de seguida:

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 (redacção

em vigor até 2013), ou, mais genericamente, para efeitos de outras normas que se dirijam exclusivamente ao IRC/tributação do rendimento do respectivo sujeito passivo (para usar a terminologia legal – cf. 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).

Em suma, e ao contrário do IRC, as tributações autónomas nunca visam tributar o rendimento do respectivo sujeito passivo (e só isso é IRC – cf. 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 objecto (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 actividade).

O IRC e as tributações autónomas têm regimes e naturezas jurídicas distintas, não se confundindo. Onde 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 protecção da confiança insito no princípio do Estado de direito (cf. 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 efectuada 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.

A razão de ser que está na base da indedutibilidade do IRC para efeitos de mensuração da base (lucro ou rendimento da pessoa colectiva) sobre que incide é exactamente 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 colecta do IRC nem da sua base (lucro tributável). Numa palavra, não incidem directa ou indirectamente sobre o lucro ou rendimento da empresa.

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 (cf. 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.

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 factor 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.

Na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 255/2013-T a matéria de excepção (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 exactamente na direcção contrária: sendo as tributações autónomas uma substância tributária distinta do IRC (e com função ou objectivo distinto daquele, que é o do IRC, de tributar o rendimento do respectivo sujeito passivo) não deve ser metida no saco especificamente pensado para os impostos sobre o rendimento do respectivo sujeito passivo (e nem em termos formais sequer, chegam a ser IRC – são, têm, o distinto nome de “tributações autónomas”).

23) A Requerida, nas suas alegações, expôs as conclusões que transcrevemos de seguida:

À data actual, 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, redacção 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 acção arbitral”.

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 colectivas.

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.

Na realidade, formalmente, as tributações autónomas são IRC, apresentando-se como uma sua componente, um seu complemento.

Paralelamente, da leitura dos Acórdãos 617/2012 e 85/2013, lavrados em sede de Constitucional, não se retira que as tributações autónomas sejam, efectivamente, 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.

Tanto o legislador como a lei, no artigo 12.º do CIRC, consideram as tributações autónomas componente do IRC.

Neste sentido, as tributações autónomas deverão ser pagas pelos contribuintes nos termos e prazos previstos respectivamente 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.

A nova redacção 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.

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 redacção, 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.

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.

Não padece de inconstitucionalidade a interpretação da norma constante no artigo 23.º-A, n. 1, al. a) do CIRC, redacção 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.

Tanto numa perspectiva 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.

Desde sempre, a intenção manifestada pelo legislador foi a da indedutibilidade das tributações autónomas, até porque o seu objectivo 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.

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.

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 directo com a sua finalidade imediata, designadamente o desincentivo à utilização de certos bens e serviços de uso misto.

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 objectivo de atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real.

II - SANEAMENTO

24) 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.

25) 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.

26) O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

27) Nestes termos, nada obsta à apreciação da causa.

III - MATÉRIA DE FACTO

Factos provados:

28) Com base no processo administrativo tributário e na prova documental junto aos autos e com interesse para a causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A Requerente procedeu à autoliquidação de IRC e consequente derrama relativa ao exercício de 2010 mediante tempestiva apresentação da declaração Modelo 22 de IRC.

Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a Requerente procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88.º do CIRC, num total de em termos finais de € 27.950,87 – cf. campo 365, do quadro 10, do Doc. n.º 1 – que correspondem a (cf. quadro 11 dos Doc. n.ºs 1 e Doc. n.º 3):

- i) tributação autónoma sobre encargos com viaturas, que gerou o montante de € 9.464,09;
- ii) tributação autónoma sobre despesas de representação, que gerou o montante de € 1.862,81;
- iii) tributação autónoma sobre ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, que gerou o montante de € 301,91;
- iv) tributação autónoma sobre despesas confidenciais ou não documentadas, que gerou o montante de € 16.322,05.

As tributações autónomas do exercício de 2010 encontram-se totalmente pagas (Doc. n.º 4).

A Requerente não deduziu, para efeitos do apuramento do lucro tributável do exercício de 2010, o encargo suportado com as referidas tributações autónomas, antes tratando-as como se fossem IRC ou derrama municipal (Doc. n.º 5).

A quantificação do imposto em causa nos autos (impacto fiscal decorrente de não ter sido deduzido o encargo com tributações autónomas no apuramento do IRC e da Derrama Municipal consequente), é a seguinte:

- a) IRC resultante da aplicação de taxa base de 25%, no valor de € 6.987,72 (€ 27.950,87 x 25%);
- b) derrama municipal consequente no montante de € 419,26 (€ 27.950,87 x 1,5%);
- c) num total de € 7.406,98.

Em 30 de Maio de 2013, a Requerente apresentou, junto do Director de Finanças de Lisboa, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2010 (cf. processo administrativo tributário).

Nos termos do disposto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT formou-se indeferimento tácito da reclamação graciosa em 30 de Setembro de 2013.

29) Os factos anteriormente enunciados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Factos não provados:

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

IV - MATÉRIA DE DIREITO

31) Em face do que vem escrito até aqui, as questões a apreciar nos presentes autos são as seguintes:

- i) A excepção 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 e
- iii) O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios petitionado pela Requerente.

i) Excepção dilatória de intempestividade invocada pela Requerida:

32) Começar-se-á por apreciar a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

33) Esta questão, porque constitui excepção dilatória. caso venha a ser julgada procedente, obstará ao conhecimento das restantes questões.

34) A Requerente na petição de constituição do Tribunal Arbitral identifica *expressis verbis* o pedido de pronúncia arbitral nos termos seguintes:

“Pretende a ora requerente que seja declarada a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação supra identificado (cf. Doc. n.º 1) – e que seja conseqüentemente 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 €7.406,98.

Neste sentido, deve aquele acto de autoliquidação ser declarado ilegal e anulado nessa parte, porquanto padece de vício de ilegalidade, nos termos e com os fundamentos que nos propomos demonstrar infra.”

35) A concluir, a Requerente expressa o seguinte:

“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 €7.406,98, atenta a manifesta ilegalidade da liquidação nesta parte, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso à requerente desta quantia, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 31 de maio de 2011 até integral reembolso”.

36) Em face disto, dir-se-á desde já que improcede a excepção invocada pela Requerida.

37) Com efeito, nos termos do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro:

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

38): Acompanhando nesta parte a Requerente, concorda-se que *«é só de actos tributários (ou actos de que dependem os actos tributários – actos tributários em sentido lato –, como sejam os de determinação da matéria colectável ou de fixação de valores patrimoniais) que, numa lista fechada, fala a norma definidora da competência dos tribunais arbitrais, donde que o objecto do processo que aí corre sejam e tenham de ser, exclusiva e necessariamente, actos tributários.*

39) *E tem competência, nos exactos termos deste artigo 2.º, para apreciar (apenas) pretensões de declaração de ilegalidade de actos tributários e similares, dentro do elenco fechado deste artigo 2.º».*

40) *É que «a remissão para o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário tem por única e exclusiva função regular o termo inicial (ou dies ad quo) do prazo dentro qual é possível apresentar pedido arbitral (a questão, distinta, do objecto e pedido arbitral, é expressamente regulada por outras normas constantes do próprio RJAT, designadamente do seu art.º 2.º)».*

41) **Ou seja, o objecto da apreciação arbitral é o acto tributário e não o acto de indeferimento da reclamação graciosa do acto tributário.**

42) E daí resulta medianamente que o pedido de pronúncia arbitral haverá de incidir sobre a (i) legalidade do acto tributário questionado e não sobre o procedimento gracioso de revisão.

43) O que caracteriza a legalidade ou a ilegalidade do acto tributário respeita à sua formação e não à apreciação de um pedido de revisão administrativa que pela natureza das coisas sempre lhe é posterior.

44) Acresce ainda que este entendimento é o que melhor se adequa com o respeito pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva, estatuído no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição e do acesso à justiça - artigo 7.º, do CPTA.

45) Nestes termos e sem necessidade de mais considerações, decide-se que improcede a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, invocada pela Requerida.

ii) Mérito do pedido:

46) A questão de mérito do pedido suscitada nos presentes autos consiste em saber se os montantes pagos a título de tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC devem ser consideradas um encargo dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável sobre o qual incide aquele imposto.

47) Seguir-se-á aqui de perto a fundamentação, sobre idêntica questão, constante das decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 187/2013-T e 36/2014-T.

48) Assim, 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.

49) Nos presentes autos está em causa a tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis.

50) Importa referir que, à data do facto tributário, o artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC estatua 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 e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;”*

51) Vigorando a regra geral da dedutibilidade dos encargos e devido à inexistência de referência expressa às tributações autónomas, na redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, importará pois saber se as tributações autónomas estavam ou não incluídas na excepção de não dedutibilidade prevista na citada norma, já que

52) A alteração ao Código do IRC entretanto operada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, revogou o artigo 45.º e estabelece agora no artigo 23.º-A do referido Código, o seguinte (na parte que aqui importa):

“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 directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”.

53) Entende este Tribunal que as tributações autónomas não estavam incluídas na excepção de não dedutibilidade prevista na citada norma.

Vejamos porquê:

54) As tributações autónomas não são dissociáveis do IRC.

55) Com efeito, uma coisa é o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição.

56) Diferente já será o título a que tal imposição é devida, a causa da obrigação de imposto.

57) E no caso das tributações autónomas em sede de IRC, essa causa, o título a que o imposto é exigido, é, ainda, o IRC.

58) Atente-se que o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC.

- 59) Se desligadas do regime deste imposto, as tributações autónomas carecerão 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.
- 60) Com efeito, as tributações autónomas aqui em causa, inserem-se sistematicamente no IRC e não em qualquer imposto sobre a despesa, nem constituem um novo tipo de imposto.
- 61) É que, embora possa aceitar-se que o facto tributário impositivo será cada uma das singulares despesas legalmente tipificadas, o certo é que não são estas, *qua tale*, o objecto final da tributação, a realidade que se pretende gravar com o imposto.
- 62) Se assim fosse, seriam taxadas **todas** as despesas realizadas por todos os sujeitos, e não apenas por alguns deles.
- 63) Ou seja, as tributações autónomas do género que aqui se encontram em apreciação, encontram-se densamente ligadas aos sujeitos do imposto sobre o rendimento respectivo e, mais especificamente, à actividade económica por eles levada a cabo.
- 64) Este aspecto 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.
- 65) Esta circunstância, crê-se, é elucidativa da imbricação existente entre aquelas e o IRC (no caso), e justificativa não só da sua inclusão sistemática no código daquele imposto, mas, igualmente, da sua integração, de pleno direito, como parte do regime jurídico do IRC.

- 66) De facto, 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.
- 67) O quadro deste modo traçado distingue-se assim substancialmente do que seria um imposto que incidisse sobre determinadas despesas, objectivamente consideradas, afigurando-se que a qualidade e a opção do sujeito passivo têm aqui uma relevância, senão maior, pelo menos idêntica à despesa que determina a imposição tributária.
- 68) E sempre poderá dizer-se 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.
- 69) A isto acresce que a redacção do artigo 45.º, do Código do IRC se situa num contexto de ampla discricionariedade legislativa, isto é, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora.
- 70) Daí que, não seja possível dizer-se que está vedado ao legislador, pela “natureza” das tributações autónomas, excluí-las dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais.
- 71) Entende o Tribunal que é legítimo ao legislador incluir ou excluir as tributações autónomas aqui em causa dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais, independentemente da “natureza” que a doutrina ou a jurisprudência lhes atribua.

- 72) A questão, devidamente situada, será então a de determinar qual a intenção do legislador, expressa no texto legislativo, **compreendido no seu todo**.
- 73) E sob este prisma, a conjugação do teor do artigo 12.º, do Código do IRC, com o artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código, não suscita grandes dúvidas, quanto ao entendimento legislativo de que as tributações autónomas, se não constituem IRC *stricto sensu*, integram seguramente o regime daquele imposto, e serão devidas a esse título.
- 74) Igualmente, nenhum obstáculo de princípio existe a que o legislador isole determinados tipo de rendimentos e os grave com taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos no n.º 4 do actual Código do IRC.
- 75) E nenhum obstáculo de princípio ocorre 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 (cf. artigo 94.º, n.º 3, do Código do IRC).
- 76) 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, é *avis rara* no regime do IRC.
- 77) Ainda, as tributações autónomas constituíram uma forma de obstar a determinadas actuações 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 de ter sido editadas - mas aqui entrou a ampla liberdade de conformação do legislador.

- 78) Este carácter antiabuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza antissistémica (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita.
- 79) Neste prisma, as tributações autónomas aqui em causa, 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).
- 80) Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou de 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, n.º 1, do Código do CIRC), optou por consagrar o regime actualmente vigente, o qual, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas em outras situações típicas do regime (no caso) do IRC.
- 81) Esta presunção de “empresarialidade parcial”, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão decorrente do artigo 73.º, da LGT, quer pelo sujeito passivo, quer pela administração tributária.
- 82) 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 sujeito passivo quem melhor estará posicionado para demonstrar que tal requisito se verificou em concreto.

83) 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, n.º 1, do Código do IRC, designadamente a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

84) Assim, e em suma, as tributações autónomas cujo encargo pretende a Requerente ver subtraída ao seu lucro tributável, poderão ser encaradas como uma norma antiabuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas, a saber:

a) Não deduzir a despesa;

b) Deduzir a despesa mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à administração tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa;

c) Demonstrar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma.

85) 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 respectiva 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.

86) O facto de o artigo 23.º-A, do Código do IRC, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, ter vindo 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.

87) 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.

88) Nestes termos, o Tribunal Arbitral entende que as tributações autónomas constantes dos presentes autos estavam abrangidas pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2013 e que, em consequência, os montantes pagos pela Requerente com referência a essas tributações autónomas não constituem encargos dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável, devendo improceder o pedido de declaração de ilegalidade parcial do acto de autoliquidação do IRC relativo ao exercício de 2010.

iii) Reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente:

89) A Requerente veio pedir que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

90) Dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que *«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»*.

91) E o n.º 2 da mesma norma dispõe que se considera haver erro imputável aos serviços (*in casu*, da Requerida) «*nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*».

92) E 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*».

93) Contudo, nos presentes autos não se verifica a invocada ilegalidade parcial do acto de autoliquidação, pelo que improcede o pedido da Requerente de juros indemnizatórios.

V - DECISÃO:

Nos termos anteriormente expostos, decide este Tribunal Arbitral:

1) Julgar **improcedente** a arguida excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral;

2) Julgar **improcedente** o pedido de pronúncia arbitral e assim não declarar a ilegalidade da autoliquidação de IRC e derrama municipal relativa ao exercício de 2010, no que concerne à parte do referido acto de autoliquidação que reflecte a não relevação fiscal de encargos fiscais com tributações autónomas na parte correspondente ao valor de € 7.406,98;

3) Julgar **improcedente** o pedido do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.

Fixa-se o valor do processo em € **7.406,98**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerente, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, uma vez que o pedido improcedeu totalmente.

Notifique-se.

Lisboa, em 24 Novembro de 2014 (apenas nesta data, em virtude de doença continuada).

O Árbitro,

José António Martins Alfaro

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo