

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:94/2014-T**

**Tema: IRC - Tributações Autónomas; Lucro Tributável; Encargos dedutíveis**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 94/2014 – T

Tema: IRC/Tributações Autónomas; Lucro Tributável; Encargos dedutíveis

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 17 de janeiro de 2014, a sociedade comercial A, S.A, NIPC ..., com sede ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*) – visando a declaração de ilegalidade parcial do ato de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, abreviadamente designado *IRC*) referente ao exercício de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal dos encargos fiscais com tributações autónomas desse mesmo exercício, às quais corresponde um montante de prejuízos fiscais que ficaram indevidamente por apurar no valor de €

277.587,66, por vício de violação de lei, com o conseqüente aumento dos prejuízos fiscais apurados de € 21.546.717,81 para € 21.824.305,47 –, sendo Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou AT). A Requerente juntou 16 (dezasseis) documentos, não tendo arrolado testemunhas.

2. No essencial e em síntese sumaríssima, a Requerente sustentou o seu pedido de pronúncia arbitral na seguinte argumentação jurídica: as tributações autónomas não são IRC nem têm nada que ver com a tributação em sede de IRC, tratando-se de uma tributação muito distinta do IRC e que, ao contrário deste, não visa o rendimento mas, sim, certas despesas. Por isso, os encargos suportados com tributações autónomas são fiscalmente dedutíveis, isto é, entram nas contas do apuramento do lucro tributável, a par com outros gastos ou custos da atividade, por força da regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais prevista no artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do Código do IRC.
3. No mesmo dia 17 de janeiro, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 3 de março de 2014, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 18 de março de 2014.
7. No dia 28 de abril de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, para além de haver deduzido a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente ao ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010, impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente e concluiu pela

- improcedência do pedido, com a sua conseqüente absolvição. A Requerida não juntou qualquer documento, nem arrolou testemunhas.
8. No essencial e também de forma muito breve, cumpre referir que a Requerida alicerçou a sua contestação, no concernente à questão de fundo em causa nos autos, no entendimento de que as tributações autónomas não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável, porquanto, apesar das particularidades no seu apuramento, as tributações autónomas não deixam de ser IRC e, logo, integram a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, em vigor à data dos factos. Segundo a AT, a correção desse entendimento resulta comprovada pela redação da atual alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.
  9. No dia 9 de maio de 2014, a Requerente, devidamente notificada para o efeito, pronunciou-se quanto à exceção deduzida pela Requerida na sua Resposta, pugnando pela respetiva improcedência.
  10. Posteriormente, notificadas para o efeito, ambas as partes vieram aos autos comunicar que prescindiam da realização da reunião a que alude o artigo 17.º do RJAT e requerer que lhes fosse fixado prazo para apresentarem alegações escritas.
  11. Sequentemente, a Requerente e a Requerida apresentaram, de forma sucessiva, as respetivas alegações escritas, nas quais mantiveram as posições anteriormente assumidas e defendidas nos seus articulados.
  12. No dia ... de junho de 2014, devidamente notificada para o efeito, a Requerida veio juntar aos autos o processo administrativo (doravante, PA).
  13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A, S.A., procedeu à autoliquidação de IRC do exercício de 2010, assim como à autoliquidação das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do Código do IRC (CIRC), num total, final de € 277.587,66, conforme consta do campo 365 do Quadro 10 da declaração de substituição, nos seguintes termos:
  - i. Tributação autónoma sobre encargos com viaturas, que gerou o montante de 204.399,73 (€ 127.379,54 + € 77.020,19);
  - ii. Tributação autónoma sobre ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, no montante de €7.097,84;
  - iii. Tributação autónoma sobre despesas de representação, que gerou o montante de € 66.090,09.
- 2- Tais tributações autónomas foram totalmente pagas pela Requerente.
- 3- A Requerente não deduziu, para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2010, o encargo suportado com as identificadas tributações autónomas.
- 4- Pelo que não relevou os encargos com essas tributações como encargos fiscais no apuramento do lucro tributável do IRC.
- 5- A Requerente apresentou declaração de substituição da autoliquidação referida em 1, a 12 de Fevereiro de 2013.
- 6- Tal declaração foi objeto de reclamação graciosa que foi decidida por despacho de indeferimento, proferido pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária, datado de 30 de outubro de 2013, notificado à Requerente em 8 de novembro 2013.
- 7- O pedido tendente à constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 18.01.2014.

#### **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, 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 (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

## **B. DO DIREITO**

Como questão prévia ao conhecimento do mérito do pedido formulado pela Requerente, questiona a AT a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente ao ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010.

Vejamos.

\*

Questiona a AT, então, previamente ao conhecimento do mérito do pedido formulado nos autos, a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente ao ato de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2010.

Entende a AT que a Requerente identifica como ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral o “*acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal dos encargos fiscais com tributações autónomas desse mesmo exercício*”, e que, uma vez que “*que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 31.05.2011/12.02.2013*”, se verificará a extemporaneidade da instância impugnatória.

Subjacente à posição da AT, está o entendimento de que a Requerente deveria ter identificado como objeto da pronúncia arbitral o ato de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada.

Ressalvado o devido respeito, entende-se não assistir, nesta matéria, razão à AT. De facto, e desde logo, necessariamente que o pedido de declaração de ilegalidade do ato de (auto)liquidação, tem subjacente, pelo menos tacitamente, o pedido de declaração de ilegalidade de todos os atos subsequentes e cuja validade seja afetada por aquela declaração, onde se inclui, obviamente, o ato de indeferimento da reclamação graciosa.

Aliás, na parte relativa ao indeferimento, e na medida em que não sejam suscitados vícios do próprio ato de decisão da reclamação graciosa, ou do respetivo procedimento, aquele ato será meramente confirmativo, e, como tal, irrecorrível em si mesmo.

Por outro lado, e como tem sido reconhecido pela jurisprudência nacional, se, em casos como o dos autos, o objeto imediato do processo é o ato de decisão da reclamação graciosa, o seu objeto mediato será o próprio ato primário de (auto)liquidação<sup>1</sup>.

Esta situação, de resto, é perfeitamente clara no contencioso administrativo, matriz do contencioso tributário, como resulta do artigo 50.º/1 do CPTA, devidamente conjugado com o artigo 59.º/4 do mesmo código.

Também o regime do contencioso arbitral tributário corrobora este entendimento, já que o artigo 2.º do RJAT, toma como referente da competência dos tribunais arbitrais, os

---

<sup>1</sup> Neste sentido, cfr., por exemplo, o Ac. do STA de 16-11-2011, proferido no processo 0723/11, e disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), em cujo sumário se pode ler: “*A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato a decisão da reclamação e por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação.*”.

atos primários<sup>2</sup>, sendo os atos secundários unicamente relevantes como referentes da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º/1/a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ou seja, em suma e em bom rigor, a pretensão da Requerente foi irrepreensivelmente formulada, já que se reporta à al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (ato de autoliquidação), e foi apresentada dentro do prazo fixado pela al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo diploma (90 dias contados a partir da decisão da reclamação graciosa, ato a que alude o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

Deve, deste modo, improceder a exceção da extemporaneidade do pedido, invocada pela AT.

\*\*\*

Aqui chegados, torna-se possível, então, abordar a questão de fundo submetida a este Tribunal Arbitral.

O nó górdio da matéria em causa nos autos, reside no artigo 45.º/1/a) do CIRC, na redação vigente à data do facto tributário, que dizia que:

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

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

Essencialmente, trata-se de apurar *in casu* se as quantias suportadas pela Requerente com as tributações autónomas, liquidadas e pagas nos termos do CIRC, são ou não excluídas da determinação do lucro tributável, taxado nos termos do mesmo Código.

Quando se fala em tributações autónomas, como é o caso, é conveniente desde logo ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares, que abrangerão, pelo menos, três tipos distintos, a saber:

---

<sup>2</sup> (Cfr. artigo 2.º/1/a) ) “*actos de liquidação de tributos, de autoliquidação,...*”.

- Tributação autónoma de determinados rendimentos (ex.: n.ºs 3, 5 e 6 do CIRS);
- Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (ex.: n.ºs 3 e 4 do artigo 88.º do CIRC);
- Tributação autónoma de outros encargos independentemente da respetiva dedutibilidade (ex.: artigos 1 e 2 do artigo 88.º do CIRC).

Em causa nos autos está o segundo dos elencados tipos de tributação autónoma, conforme resulta expressamente do ponto 1 da matéria de facto dada como provada, e do artigo 176.º do próprio requerimento inicial.

Esta precisão torna-se importante porquanto, ao contrário do laborado pela Requerente, entende-se que atenta a disparidade e heterogeneidade das situações sujeitas a tributações autónomas será nesta sede, não só desnecessário mas, até, contraproducente, o esforço de sintetizar e procurar uma natureza jurídica própria e unitária, comum a todas aquelas situações.

Deste modo, dever-se-á centrar a discussão nas concretas tributações autónomas suportadas pela Requerente e procurar uma resposta, devidamente fundada, para os termos restritos daquilo que está em questão nos autos, que será então, saber se devem as quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.

Devidamente equacionada, nestes termos, a questão a solucionar nos autos, cumprirá ainda ter presente que o referente fundamental da resposta a dar àquela, será o formulado no artigo 9.º do Código Civil, segundo o qual deverá ser reconstituído, a partir dos textos, o pensamento legislativo, que tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Neste quadro, o desiderato da presente decisão será, não o de teorizar sobre a natureza jurídica das tributações autónomas em geral, ou de qualquer dos seus vários tipos, mas antes o de **apurar se o pensamento legislativo, com um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, ainda que imperfeitamente expresso, era ou não, à data do facto tributário em questão nos autos, no sentido de que deviam as**

**quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.**

Pegando nas palavras da Requerente, partindo-se do princípio, que a dedutibilidade, ou não, dos montantes suportados com as tributações autónomas em causa nos autos, é, não no máximo, mas efetivamente, “uma pura opção de política legislativa”, tratar-se-á então de verificar qual era, no quadro legal vigente à data dos factos tributários *sub iudice*, o sentido de tal opção.

Fica, assim e desde já, assumido que o trilho metodológico aqui seguido é, substancialmente, distinto do subjacente à argumentação da Requerente.

Com efeito, aquela argumentação denota uma base marcadamente conceptualista, assentando numa definição dogmática de conceitos monolíticos de IRC e de Tributações Autónomas, retirados, em grande parte, de normaçaõ estranha à matéria decidenda, próximo do “*ontologismo escolástico*” que “*considerava possível deduzir de forma puramente lógica, a partir de conceitos abstractos superiores, outros, cada vez mais concretos e plenos de conteúdo*”<sup>3</sup>, evidenciado na recorrente insistência na definição de IRC decorrente dos artigos 1.º e 3.º do CIRC e, sobretudo, num conceito unitário de Tributações Autónomas, agregador de realidades jurídicas de natureza e teleologia díspares.

Aqui, pelo contrário, almeja-se apenas averiguar qual a solução que, face ao direito constituído, devidamente interpretado, se afigura caber ao caso concreto, não se tomando a resposta dada à questão decidenda como uma evidência acabada, exata e com um grau extremo de rigor e exatidão, mas, meramente, como aquela que, reflexivamente, se apresentou aos seus subscritores como a, juridicamente, melhor<sup>4</sup>.

\*

Na apreciação da matéria em causa nos autos, deve-se, igualmente, ter desde logo em conta que a norma do artigo 45.º do CIRC se situa num contexto de ampla

<sup>3</sup>Arthur Kaufman, “Filosofia do Direito”, 3.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 44.

<sup>4</sup>“É precisamente nas argumentações pedantemente exactas, pensadas com um grau extremo de rigor e exactidão, que temos frequentemente a impressão de que algo, de alguma forma, não faz sentido.”; *idem*, p. 89.

discricionariiedade legislativa. Ou seja, na definição do que sejam encargos dedutíveis ou não dedutíveis para efeitos fiscais, o legislador fiscal goza de uma ampla liberdade concretizadora.

A própria Requerente reconhece este facto, a fls. 19 das suas alegações, referindo *“que o legislador, senão de direito, pelo menos de facto, tem vindo a dispor de (com a bênção do Tribunal Constitucional), e a exercitar, uma ampla discricionariiedade em matéria de (in)dedutibilidade fiscal dos custos”*.

Daí que, não se possa dizer que esteja vedado ao legislador, pela *“natureza”* das tributações autónomas (e, em concreto, da que é própria das tributações autónomas decorrentes de gastos dedutíveis em sede de IRC), seja ela qual for, excluí-la dos encargos dedutíveis para efeitos do imposto em questão.

Considera-se, deste modo, que será legítimo ao legislador incluir ou excluir as tributações autónomas que nos ocupam daquela categoria dos encargos dedutíveis para efeitos de IRC, independentemente da *“natureza”* que a doutrina ou a jurisprudência lhes surpreenda.

Deste modo, e continuando com o verbo da Requerente, *“a questão aqui está unicamente em saber se até 31.12.2013 ou, mais concretamente, se no ano fiscal de 2010 aqui em causa, por força do entendimento de que as TA seriam IRC se há-de então concluir que o legislador tinha exercitado já a discricionariiedade de incluir os encargos com tributações autónomas entre os indedutíveis para efeitos de IRC”*.

Sendo assim, torna-se desde já perceptível que o valor conceitual do que, de um ponto de vista genérico ou doutrinal, seja IRC, ou do que seja Tributação Autónoma (se é que é possível um conceito unitário desta), será de pouca utilidade, na senda interpretativa a percorrer, já que, por natureza, deles não decorrerá uma dedutibilidade/in dedutibilidade dos correspondentes encargos<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup>O que é igualmente aceite pela Requerente, que demonstra, inclusive, que o próprio “IRC”, no sentido por si definido, poderia ser um encargo dedutível, abonando-se no exemplo suíço, após afirmar, em passagem já parcialmente transcrita, que *“o conferir às tributações autónomas para efeitos da referida alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, o mesmo tratamento aí dado ao IRC e à derrama, é no máximo uma pura opção de política legislativa, por oposição a uma qualquer consequência natural da lógica ou finalidade associada às tributações autónomas aqui em causa”*. Acrescenta-se que o não *“conferir às tributações autónomas para efeitos da referida alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, o mesmo tratamento aí dado ao”* IVA ou ao IS, será, também, *“uma pura opção de política legislativa, por oposição a uma qualquer consequência natural da lógica ou finalidade associada”* ao IRC!

Um outro dado a ter em conta, não refutado pela Requerente, é o de que nenhum óbice de princípio existe a que o legislador isole determinados tipos de rendimentos e os grave com taxas específicas, ou diferenciadas, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos nas diversas alíneas do n.º 4 do atual artigo 87.º do CIRC.

De igual modo, nenhum óbice de princípio existirá 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 caráter definitivo (cfr. artigo 94.º/3 do CIRC).

Esta circunstância, igualmente omissa da argumentação da Requerente, denota que a natureza – instantânea ou continuada – do facto tributário impositivo não será decisiva para qualquer conclusão que se venha a tirar na matéria.

Por fim, 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 tributável (positivo) no final do período de tributação, é *avisrara* no regime do IRC.

Assim, e em alguns dos já apontados casos de retenção na fonte a título definitivo, pode dar-se a situação de que o titular dos rendimentos sujeitos àquela retenção tenha tido despesas que excedam os rendimentos, sendo, não obstante, tributado por força da sobredita retenção.

Também no caso da operacionalidade de algumas das cláusulas anti-abuso específicas (artigos 63.º a 67.º do CIRC), por força da desconsideração de custos, pode ocorrer que os sujeitos passivos sejam tributados por um lucro tributável *ficto*, na medida em que possa estar em causa a desconsideração de custos efetivamente suportados, mas tidos por abusivos. Poder-se-á dar o caso, assim, de um sujeito passivo ter de pagar IRC, não obstante ter tido, na realidade, prejuízos.

A este propósito refere a Requerente que se tratarão de situações distintas das Tributações Autónomas objeto de apreciação nos presentes autos, já que tratar-se-ão de regras que “*fazem parte do conjunto que trata da mensuração do lucro tributável a sujeitar às taxas do IRC.*”.

Aproxima-se nesta parte a Requerente do entendimento aqui propugnado, que considera que as Tributações Autónomas *sub iudice* farão parte do conjunto normativo que trata da definição e quantificação das obrigações tributárias dos sujeitos de IRC, a título de tal imposto.

Efetivamente, a referência *supra* às situações de retenção na fonte a título definitivo e às normas anti-abuso não têm subjacente uma equiparação entre elas e as Tributações Autónomas *sub iudice*, nem sequer entre elas próprias.

Antes, tratam-se de meros tópicos reflexivos sobre a questão da imposição de obrigação tributária em situações de ausência de um rendimento (lucro), facilitadores da compreensão do processo analógico de “aproximação da situação da vida à norma” e “por outro lado, da norma à situação da vida”<sup>6</sup>.

E aquilo que a Requerente aponta como *explicação* daqueles pontos focados de analogia, o “*facto de poderem estar defeituosamente calibradas ou concebidas (ausência de válvulas de segurança)*”, também poderá, de forma direta, ser transposto para o domínio das Tributações Autónomas que nos ocupam, dizendo-se que a faceta em evidência – ou seja, a circunstância de delas poder decorrer uma imposição tributária mesmo no caso de ausência de rendimento (lucro) – se poderá dever a defeituosa calibração ou conceção.

Por esta via se denotará então que, a circunstância de as Tributações Autónomas que são objeto destes autos poderem impor uma obrigação tributária, mesmo em situações de prejuízo fiscal, apesar de, *prima facie*, impressionante, não deverá ser, ela também, decisiva na argumentação subjacente à decisão final que na matéria se haja de tomar.

\*

Voltando à situação concretamente em causa nos autos, começa a Requerente por sustentar o entendimento segundo o qual as tributações autónomas relativas a despesas com encargos dedutíveis em sede de IRC incidem sobre despesa, e não sobre rendimento.

Reconhecendo-se a matéria em causa como inequivocamente complexa, resultado de uma sucessão de alterações legislativas num contexto de degradação económica, entende-se que não só as coisas não serão, necessariamente, como pugna a Requerente, como, até, aquele não será o enquadramento mais adequado aos dados legais.

---

<sup>6</sup> Arthur Kaufman, *op.cit.*, p. 186.

Na apreciação da questão em causa, dever-se-á, desde logo, ter presente a jurisprudência formada ao longo dos últimos anos, relativamente à constitucionalidade da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que fez retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, e que culminou com a respetiva declaração de inconstitucionalidade.

Esta jurisprudência, como é sabido, não se debruçou diretamente sobre a natureza jurídico-tributária das tributações autónomas em questão, mas incidiu especificamente sobre a questão da determinação da natureza do respetivo facto impositivo-tributário, ou seja, visou apurar qual o concreto facto do qual resultava o nascimento da obrigação jurídico-tributária de suportar o imposto, tendo concluído que tal facto era a realização de determinadas despesas relativas a encargos identificados na lei – facto de natureza instantânea – e que, como tal, a aplicação impositiva a factos anteriores à entrada em vigor da lei seria contrária à Constituição. Esta jurisprudência não abrange, assim, a questão da "natureza" das tributações autónomas em IRC, mas unicamente da determinação da natureza do facto tributário (instantâneo ou continuado), que lhes subjaz.

Não quer, todavia, o que vem de se dizer significar que da jurisprudência em questão não se possam retirar subsídios sobre o entendimento que esteve de alguma forma subjacente à corrente jurisprudencial em causa, na matéria que ora nos ocupa. Não se deve é deixar de ter em vista que, como se disse, não foi essa a questão que constituiu, diretamente, alvo de ponderação dos tribunais, e que qualquer pretensão que se tenha no referido campo deverá obter sustentação no próprio texto argumentativo das decisões, tendo em conta o respetivo contexto, e não no imediato segmento decisório-conclusivo.

Ora, vistas as coisas desta forma, concluir-se-á, senão no sentido contrário ao veiculado pela Requerente, pelo menos no sentido de que não se deverá considerar como, necessariamente, subjacente à jurisprudência em questão, o entendimento sustentado por aquela.

Com efeito, e desde logo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, de 19-12-2012<sup>7</sup>, parece aderir à posição do Prof. Saldanha Sanches na matéria, ali citada, segundo a qual:

"Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, 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 – excecionalmente – em objeto de tributação.";

Ainda no mesmo Acórdão pode ler-se também que "Já no que respeita à tributação autónoma **em IRC**, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa" (sublinhado nosso), demonstrando assim ter subjacente a ideia, não contrariada (pelo menos expressamente) pela Requerente, de que não obstante o facto gerador do imposto ser a realização da despesa, a tributação ainda ocorre no âmbito do IRC!

Continuando, refere o Acórdão em questão que:

"Por esta razão, Sérgio Vasques (cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC."

Também no segundo voto de vencido do mesmo Acórdão se escreveu que:

"Não estamos aqui, em rigor, perante um imposto de obrigação única mas perante factos tributários que incidindo sobre as despesas dedutíveis **estão indissociavelmente ligados ao apuramento e liquidação do IRC**" (sublinhado nosso).

---

<sup>7</sup>Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>.

De resto, já no Ac. 18-2011 do TC, se podia ler, no voto de vencido precursor da inversão jurisprudencial subsequentemente operada, que:

"Embora formalmente inserida no CIRC e **o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC**, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula" (sublinhado nosso).

Ou seja, e independentemente do que se considere ser o entendimento subjacente relativamente à natureza das tributações autónomas de despesas dedutíveis em IRC, conclui-se que na jurisprudência constitucional sobre a matéria, nunca esteve em causa que a quantia arrecadada por via daquelas tributações autónomas o era a título de IRC, de onde se conclui que dessa jurisprudência não decorre, desde logo, que os encargos suportados por aquelas devam ser considerados custos dedutíveis para efeitos do referido imposto.

É certo que, ainda no citado Acórdão 617/2012 do TC, se refere que:

“Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC.”

Contudo, e salvo melhor opinião, não estará aqui o TC a tomar posição quanto à natureza jurídica das tributações autónomas ora em causa, entendendo-as como um imposto distinto do IRC.

É que, desde logo, o TC, pensa-se que deliberadamente, não utiliza a expressão “*imposto*”, ao exprimir a distinção que opera, falando antes em “*imposição fiscal*” e “*tributação*”.

Por outro lado, contextualmente entendida, tendo em conta não só as passagens já atrás evidenciadas, em especial a citação de Sérgio Vasques, como o quadro e a finalidade com que é feita a distinção em causa, dever-se-á concluir que a afirmação ora comentada se reporta à forma de imposição da obrigação fiscal de pagar as quantias tributadas em sede de tributação autónoma, como sendo materialmente distinta da forma de imposição ordinária da obrigação fiscal de pagar IRC.

\*

Ancora também a Requerente a sua argumentação em jurisprudência do STA relativa a outras questões que não aquela que imediatamente atrás se abordou, designadamente:

- a questão relativa ao âmbito de aplicação do artigo 12.º do CIRC, antes da alteração operada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro;
- a questão relativa à aplicabilidade das normas relativas às tributações autónomas incidentes sobre despesas confidenciais, a um entidade sujeita a imposto sobre o jogo.

Antes de mais, e no que a esta matéria diz respeito, diga-se que se entende inexistir qualquer oposição entre a decisão *criticada* pela Requerente (ou, já agora, a presente decisão), e a jurisprudência invocada por aquela.

É que, desde logo, as questões jurídicas decididas são – patentemente – distintas, podendo, quando muito, verificar-se alguma incompatibilidade entre os respetivos fundamentos teóricos.

Com efeito, ao contrário do que alega a Requerente, as questões que se colocam nos três acórdãos cotejados, não é a de “*saber se determinada norma aplicável ao IRC, seria aplicável também a tributações autónomas sobre despesas*”. Esta é, antes, a questão que, conceptualmente, a Requerente abstrai dos arestos que analisa. Efetivamente, a questão que é decidida nos acórdãos do STA glosados pela Requerente são aquelas que acima se indicou, e a decidida no acórdão arbitral é a de saber se em 2010 “*o legislador tinha exercitado já a discricionariedade de incluir os encargos com tributações autónomas entre os indedutíveis para efeitos de IRC.*”<sup>8</sup>.

Deste modo, e voltando, agora com propriedade, à jurisprudência do STA<sup>9</sup>, apenas se verificará contrariedade entre decisões quando ocorra “oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos [não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta”.

Não se nega, evidentemente, que algumas considerações tecidas aqui e ali, no quadro do já aludido processo de “aproximação da situação da vida à norma” e “por outro

<sup>8</sup>Palavras das Requerente (fls. 19 das suas alegações).

<sup>9</sup>Ver, por todos, o recente Ac. de 26/02/2014, proferido no processo 01936/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

lado, da norma à situação da vida”, sejam incompatíveis. Mas o decidido numas e outras decisões não o é, justamente porque a “situação da vida” apreciada, não o é.

De resto, e mesmo que no juízo de contraditoriedade decisória devessem interferir as considerações focadas pela Requerente, entende-se ainda que as mesmas, devidamente compreendidas não encerram qualquer contradição insanável se nos desligarmos de um conceptualismo apriorista e aguerrido e abraçarmos uma compreensão sistemática do direito aplicável na sua globalidade, compreendendo, assim, que a complexidade gerada pelas sucessivas alterações na arquitetura do CIRC conduziram, como abaixo se voltará a referir, a um edifício normativo atípico, no qual se poderá discernir um *core* correspondente ao que se poderá chamar IRC *tout court* (ou sem sentido estrito), que a Requerente pretende que esgote tudo o que seja designado por IRC, e uma periferia que integra regulamentações “marginais”, subtraídas, em grande parte, à lógica, natureza e princípios do IRC *tout court*, mas que, não obstante, ainda se situam no “campo gravitacional” daquele.

E é no processo de definição desta zona de difícil definição que todas as decisões analisadas pela Requerente operam, não podendo as mesmas ser devidamente compreendidas sem que se compreenda também que, de facto, o que todas as decisões em questão estão a fazer é apurar quais as consequências que a “gravitação” em torno do *core* do IRC aportam para as matérias em cada uma delas abordadas.

Vistas as coisas deste modo, não se poderá deixar, *inclusive*, de encontrar uma certa linha de coerência entre as decisões em causa, que decorre, para além do mais, da circunstância de as entidades abrangidas quer pelo artigo 7.º, quer pelo artigo 12.º do CIRC, são sujeitos passivos de IRC, pelo que se lhe aplicará o regime legal do IRC – IRC em sentido amplo – sem prejuízo de uma parte substancial, correspondente ao IRC em sentido estrito, se ver afastada por força da especialidade dos regimes a que estão sujeitas (transparência fiscal/imposto especial do jogo).

Assim, e desde logo, verifique-se que, em relação à decisão do processo 0830/11 do STA, se concluiu, justamente, no sentido em que veio o legislador a dispor. Ou seja, o STA considerou que a não sujeição a IRC das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, não abrangia as tributações autónomas, justamente o que foi consagrado legalmente, dentro da lógica de as tributações autónomas ainda integrem o regime do IRC.

Ora, tal só será logicamente compreensível dentro do quadro hermenêutico acima desenhado, ou seja, de que, por força da evolução histórica do respetivo regime legal, se constituiu um tipo de IRC que integra um núcleo duro – no qual o julgador do STA considerou, e bem, não se integrarem as tributações autónomas – e um grupo de normas adjacentes, que comunga de parte da lógica e do regime daquele, mas que em muitos aspetos diverge dos mesmos.

Do mesmo modo, e já no que diz respeito à matéria do processo 077/12, e com a particularidade, que não se pode deixar de sublinhar, de estarem ali em causa tributações autónomas sobre despesas confidenciais – que a própria Requerente reconhece tratar-se de matéria substancialmente distinta da que ora nos ocupa<sup>10</sup> - se poderá compreender o ali decidido à luz do entendimento supra-referido, ou seja, de que o que o Tribunal efetivamente fez foi definir que a não aplicabilidade do regime do IRC às atividades sujeitas a imposto especial sobre o jogo limita-se ao IRC *tout court*, excluindo-se as tributações autónomas sobre despesas confidenciais, tendo, porventura, subjacente o entendimento de que o imposto sobre o jogo integrará, de alguma forma, um regime de tributação especial do rendimento (à semelhança, por exemplo, da antiga contribuição predial), que não prejudica a aplicação do regime geral do IRC no que com aquela tributação especial não for incompatível.

\*\*\*

Aceitando-se, então, como materialmente distinta, no sentido estatuído pelo TC, quanto à forma de imposição fiscal, a tributação em sede das tributações autónomas que ora nos ocupam, da que ocorre em sede de IRC *tout court* (sendo uma através de um facto instantâneo e outra através de um facto continuado), entende-se contudo que tais tributações autónomas, incidentes sobre encargos dedutíveis, ocorrem ainda no âmbito e a título de IRC, do mesmo modo que, por exemplo, as tributações autónomas em sede de IRS (e as próprias taxas liberatórias que, salvo melhor opinião, integrarão elas próprias

---

<sup>10</sup>“Não existe qualquer similitude entre as despesas confidenciais/não documentadas e as despesas aqui em causa” (artigo 224.º do Requerimento inicial).

também uma espécie de tributação autónoma<sup>11</sup>), apesar de poderem ter por base factos instantâneos, são liquidadas e pagas a título de IRS, integrando o regime deste imposto.

Entende-se, assim e em suma, que uma coisa é o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição. Outra coisa é o *título* a que tal imposição é devida, no fundo, a *causa*<sup>12</sup> da obrigação de imposto. E no caso das tributações autónomas em sede de IRC, essa causa, o título a que o imposto é exigido, será, ainda, o IRC.

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

De facto as tributações autónomas ora em análise, pertencem, sistematicamente, ao IRC, e não ao IVA, ao IS, ou a um qualquer *novo* imposto. É que, embora se possa aceitar que o facto tributário impositivo será cada um dos singulares encargos legalmente tipificados, o certo é que não são estes, *qua tale*, o *objeto final* da tributação, a realidade que se pretende gravar com o imposto. Se assim fosse, e uma vez mais este aspeto é esquecido na argumentação da Requerente, seriam obviamente taxados todos os gastos realizados por todos os sujeitos, e não apenas por alguns deles<sup>13</sup>.

Ou seja, as tributações autónomas do género que ora nos ocupam estão fortemente ligadas aos sujeitos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica por eles levada a cabo.

---

<sup>11</sup>A Requerente contesta este entendimento (fls. 9 e ss. das suas alegações). Não se integrando este aspeto na *ratio decidendi* do presente aresto, mas um tópico adicional de reflexão, sempre se dirá que a Requerente oblitera alguns aspetos fundamentais do regime de, pelo menos, algumas taxas liberatórias, como sejam a autonomização dos rendimentos a elas sujeitos, e correspondentes taxas, e a instantaneidade do respetivo facto tributário. Por outro lado, afigura-se inegavelmente próximo o regime da tributação autónoma de gratificações em sede de IRS (artigo 72.º/2 do CIRS 2010), **que pressupõe um rendimento e incide sobre o respetivo titular**, com o das taxas liberatórias. O que, se para nada mais servir, põe em relevo a vã glória de fabricar um conceito unitário de tributações autónomas, por ele, *a outrance*, porfiar.

<sup>12</sup>A este propósito, cfr. Soares Martinez, “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, Almedina, 1993, pp. 191 e ss.

<sup>13</sup>Este aspeto é particularmente evidente em sede de IRS, onde as tributações autónomas previstas no artigo 73.º do respetivo Código, apenas se aplicam aos “*sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais*”. E mesmo de entre estes, “*Excluem-se (...) os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto nos artigos 28.º e 31.º*” (n.º 8 do artigo 73.º).

Este aspeto torna-se ainda mais evidente, se se atentar num outro dado fundamental presente desde o início: a circunstância de as tributações autónomas que ora nos ocupam apenas incidirem, à data deste diferendo, sobre **gastos dedutíveis!**

Esta circunstância, também ela descurada pela Requerente, crê-se, é elucidativa da imbricação existente entre aquelas e o IRC (no caso), e justificativa não só da sua inclusão no CIRC, mas, igualmente, da sua integração, de pleno direito, como parte do regime jurídico do IRC<sup>14</sup>.

De facto, não só:

- apenas os encargos realizados por sujeitos passivos de IRC é que estão sujeitos à imposição de tributação autónoma em tal quadro;
- como tais encargos apenas o estarão se aqueles sujeitos os elegerem como gastos dedutíveis no apuramento da matéria tributável de tal imposto.

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

De resto, sempre se poderá dizer que se o sujeito passivo de IRC optar por não deduzir ao lucro tributável para efeitos daquele imposto os encargos correspondentes às despesas sujeitas a tributação autónoma, não terá de suportar esta, o que será demonstrativo<sup>15</sup> do que acima se apontou, ou seja, de que a *causa* das tributações autónomas radicará, ainda e em última análise, no regime do IRC.

\*

Neste quadro, e voltando-se à questão decidenda formulada *ab initio*, como sendo a de determinar qual a intenção do legislador, expressa no texto legislativo, compreendido no seu todo, a conjugação do teor do artigo 12.º do CIRC com o artigo 45.º/1/a) do mesmo, não deixará grandes dúvidas, quanto ao entendimento legislativo de que as tributações

---

<sup>14</sup>Difícilmente se compreenderia que no CIVA, ou no CIS, ou mesmo num diploma regulador de um imposto autónomo, se consagrasse que determinadas despesas apenas estariam sujeitas a imposto, se dedutíveis em sede de IRC...

<sup>15</sup>E não, decisivo, como pretende a Requerente (fls. 14 e ss. das suas alegações).

autónomas, se não constituem IRC *stricto sensu*, integrarão seguramente o regime daquele imposto, e serão devidas a esse título.

Considera-se, assim, que o pensamento legislativo, com um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, ainda que imperfeitamente exposto, era, à data do facto tributário em questão nos autos, no sentido de que as quantias pagas no quadro das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis por um sujeito passivo de IRC **não** deviam ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável sujeito àquele imposto.

A correspondência de tal intenção no texto legislativo é bem patente no teor daquele artigo 12º do CIRC, vigente já à data do facto tributário, que refere que:

“As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, **salvo quanto às tributações autónomas**.” (sublinhado nosso).

Ou seja, na perspetiva do sistema legal, refletido no respetivo texto, as tributações autónomas integram o regime do, e são devidas a título de, IRC, razão pela qual na norma que se vem de transcrever o legislador ressaltou expressamente a sua aplicação. Daí que, paralelamente, se fosse intenção do legislador excluir as tributações autónomas do âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, o teria dito expressamente, já que não faria sentido (não seria razoável) que numa norma do Código (o artigo 12.º) o legislador entendesse que a tributação em IRC abrange as tributações autónomas e noutra (o artigo 45.º) entendesse o contrário.

E não se diga, como faz a Requerente, que tal norma apenas pode ser entendida, que, no máximo, tal norma valerá “quanto à assimilação das tributações autónomas a IRC exclusivamente para efeitos da previsão normativa que contém”<sup>16</sup>, o que conduziria, desde logo à questão de saber se esse é o *máximo* de sentido suscetível de ser retirado da norma em questão, qual é que seria o *mínimo*...

Não obstante, os próprios termos em que a Requerente coloca a questão, denota a sua incompreensão acerca do que se vem dizendo. É que, em parte alguma se procede “à assimilação das tributações autónomas a IRC”, dizendo-se, antes, que a redação da norma em questão, vigente à data dos factos tributários *sub iudice*, tem subjacente (ou faz parte do

<sup>16</sup>P. 4 das Alegações da Requerente.

processo evolutivo da construção do IRC nos termos acima já abordados (em sentido estrito e em sentido amplo), tal como acontecerá na norma que aqui nos ocupa (o artigo 45.º/1/a) do CIRC então vigente), e, já agora, no artigo 7.º do CIRC, devidamente interpretado e entendido.

Por outro lado, e reforçando o que se vem de expor, o artigo 3.º da recente Lei 2/2014 de 16 de janeiro, veio aditar o artigo 23.º-A do CIRC, que sucede ao anterior artigo 45.º e ao qual, pelo que vem de se dizer, deve ser conferido, na matéria que nos ocupa, caráter interpretativo, veio dispor que:

“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;” (sublinhado nosso).

Ou seja, e em suma, da consideração do texto legislativo, estaticamente e na sua evolução histórica, resulta que o legislador entendia, e 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, devendo ter o mesmo tratamento em sede de dedutibilidade para efeitos de cômputo do lucro tributável.

Não obstará, ao que vem de se dizer, o disposto no artigo 1.º do CIRC, que refere que o imposto em causa “*incide sobre os rendimentos obtidos (...) no período de tributação*”<sup>17</sup>.

Com efeito, e desde logo, a norma em causa é uma norma programática ou ordenatória, proclamando um sentido ou intencionalidade geral (normal) do tributo em causa, mas não tendo subjacente qualquer intenção estritamente tipificadora ou delimitadora da operacionabilidade do mesmo.

Por outro lado, tal norma preexiste à emergência do atual regime das tributações autónomas em IRC, não se devendo, portanto, retirar qualquer conclusão decisiva da manutenção do seu teor face àquele fenómeno, a não ser, eventualmente, a falta de ponderação pelo legislador da globalidade do sistema, quando procede a alterações pontuais daquele.

---

<sup>17</sup>As considerações infra serão igualmente válidas, sem necessidade, de qualquer adaptação, para o artigo 3.º do CIRC, referido pela Requerente, que é mera concretização do artigo 1.º

De facto, o legislador fiscal tem, num passado recente, mudado o tratamento fiscal relacionado com as tributações autónomas, sem nunca ter alterado a perspetiva de as incluir na tributação sobre o rendimento. Saliente-se, a este título, a introdução numa primeira fase da não dedutibilidade das ajudas de custo e dos encargos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal nos casos desenvolvidos nessa disposição para, rapidamente, transformar a não dedutibilidade em dedutibilidade generalizada desses encargos substituindo-a por (mais uma) tributação autónoma. Outro zigzague no tratamento fiscal nesta sede relaciona-se com a substituição da não sujeição parcial (apenas sobre a parcela das depreciações) a tributação autónoma quando existe acordo escrito com o trabalhador ou órgão estatutário sobre a utilização das viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, para, na sequência da recente Reforma do IRC, essa substituição passar a ser total, ou seja, se existir esse acordo escrito, não haverá tributação autónoma sobre quaisquer encargos relacionados com essas viaturas. E antes desta alteração, tinha havido outra (curiosamente apenas refletida no Código do IRC, e não no IRS, relativamente à tributação autónoma das viaturas automóveis relacionadas com alguns encargos da categoria B) no sentido de alargar a tributação autónoma em sede de IRC a todos os encargos efetuados ou suportados (sublinhado nosso) e não apenas aos dedutíveis, como constava à data da ocorrência de que estamos a tratar.

Em todo o caso, afigura-se que não será sequer caso de, em concreto, ratificar aquela conclusão, na medida em que, como se disse, na perspetiva do legislador, as tributações autónomas em questão nos autos integrarão, efetiva e inequivocamente o regime do IRC, sendo devidas a título deste imposto.

Não significa o que vem de se dizer, que, como alvitra a Requerente, se entenda que “a definição de IRC constante dos artigos 1.º e 3.º do CIRC” esteja “realmente ultrapassada por uma nova definição de aplicação transversal/geral”, sendo essa uma postura epistemológica própria de um conceptualismo que, liminarmente, se repudiou.

Pelo contrário: trata-se do reconhecimento daquilo que, face ao quadro legal vigente, se impõe como o mais razoável: o abandono definitivo de qualquer definição de aplicação transversal/geral de IRC, e o reconhecimento do regime deste como uma

realidade complexa a multifacetada, irreduzível a uma definição daquela índole, que apenas um conceptualismo fundamentalisticamente abstracionista poderá pressupor.

\*

Tudo aquilo que se tem vindo a dizer, evidencia que a evolução do regime legal do IRC transmutou-o numa realidade complexa e multifacetada, aos mais diversos níveis, que se reflete, na matéria que nos ocupa nestes autos, na tal “*natureza dual*” de que falava o Prof. Saldanha Sanches na passagem citada no Acórdão 617/2012 do TC.

O reconhecimento desta dualidade de natureza, não prejudica contudo, como se entende estar subjacente quer à citação em causa quer à jurisprudência que a cita, que se considere que o sistema, apesar de dual, seja o mesmo<sup>18</sup>. Dito de outro modo, apenas faz sentido falar-se de um sistema dual, se o sistema em questão, globalmente considerado, for, ainda, o mesmo. Caso contrário falar-se-ia não de um sistema de natureza dual, mas de dois sistemas distintos, o que, por tudo o que se vem dizendo, não será o que ocorre. E, *in casu*, o sistema será o regime do IRC, que operando ora pelo lucro, ora pelos gastos, visa e prossegue as finalidades próprias daquele imposto, incluindo, evidentemente, a arrecadação de receita para o Estado.

A este respeito, entende-se que, no contexto atual, não obstante a inegável constatação de que as tributações autónomas têm vindo a pesar de forma significativa nas receitas fiscais do IRC, não se poderá concluir que aquelas em questão nos autos sejam essencialmente um imposto de arrecadação de receita (finalidade “*essencialmente reditícia*”), desproporcionais e desligadas da capacidade contributiva. Efetivamente, num quadro em que as taxas de IRS atingem valores significativamente para lá dos 50%, para níveis de rendimento ainda de classe média, as tributações autónomas não integrarão, seguramente, o “*olho do furacão*” de tal problemática.

Não obstante o referido *modus operandi* pela via do gasto, típico das tributações autónomas em análise, será, ainda assim, suscetível de ser materialmente conexas com o rendimento que, em última instância, legitima o IRC.

---

<sup>18</sup>Daí a referência a um IRC em sentido estrito/amplio, reflexo da tal dualidade.

Efetivamente, e como atrás se evidenciou, as referidas tributações intervêm mormente (à data destes autos, integralmente) nas tributações autónomas em causa, porquanto o sujeito passivo opta por deduzir os gastos sobre que incidem aos seus ganhos, para efeitos de IRC. Esta circunstância explicar-se-á materialmente pela existência de lucros atuais que o sujeito passivo pretende ver diminuídos, ou por uma expectativa de lucros futuros, que serão igualmente diminuídos por força da contabilização do encargo correspondente à despesa sujeita a tributação autónoma.

Dito de outra forma: um contribuinte que não tenha, nem conte vir a ter, lucro tributável em IRC, não será afetado pelas tributações autónomas em causa nos autos<sup>19</sup> já que poderá, simplesmente, não deduzir aos seus ganhos as despesas que despoletam aquelas. Em tal situação, o contribuinte em causa terá um prejuízo fiscal menor – o que lhe será irrelevante, já que a dimensão deste apenas terá significado se, e quando, se coloca a questão do seu abatimento a um lucro tributável – mas não será sujeito à tributação autónoma.

Desta forma, num ou noutro caso, estar-se-á sempre em última análise a ter em vista um rendimento, presente ou futuro, que o legislador tolera tributar menos (por força da consideração do gasto deduzido), em troca de uma tributação imediata, aquando da realização do gasto, visando então, nesta perspetiva, as tributações autónomas a que nos referimos, ainda que mediatamente, o rendimento do sujeito passivo.

Tais tributações serão, sob este ponto de vista, uma forma (enrevesada, é certo) de, indiretamente e através da despesa, tributar, ainda, o rendimento (efetivo ou potencial/futuro) das pessoas coletivas.

E por ser isto assim é que é conferida ao sujeito passivo a opção de contabilizar como encargo dedutível o montante do encargo sujeito a tributação autónoma, suportando-a, ou não o deduzir, sendo tributado pelo rendimento daí decorrente, nos termos “*normais*”.

Este aspeto, que condiciona o evento do tipo de tributação autónoma em causa nos autos a uma opção do sujeito passivo de IRC, evidencia ainda que não está ali visado, pelo menos diretamente ou em primeira linha, o rendimento da pessoa singular putativamente beneficiária das despesas ou gastos, já que, se assim fosse, deveria a tributação autónoma

---

<sup>19</sup> Hoje em dia, e após as mais recentes alterações no regime legal em causa, não será afetado ou será pouco afetado pois os encargos não dedutíveis não serão, por norma, de monta.

em questão operar, independentemente da sua elegibilidade como encargo dedutível, pelo sujeito passivo de IRC, como, de resto, acontece com outros tipos de tributação autónoma.

\*

As tributações autónomas em questão nos autos integrarão também, sob um outro ponto de vista, o elenco de normas anti-abuso específicas<sup>20</sup>, sendo patente a similitude, por exemplo, com a norma do atual artigo 65.º/1 do CIRC, que dispõe que:

“Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas 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 efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”.

Ou seja, nos casos a que se reportam as tributações autónomas suportadas pela Requerente nos autos, o legislador podia ter optado por um regime semelhante ao estatuído na norma transcrita, vedando pura e simplesmente a respetiva dedutibilidade, ou condicionando-a nos mesmos termos da norma *supra*, ou noutros que entendesse adequados. Em vez disso, optou-se por não ir tão longe, quedando-se o regime legal de IRC sobre os gastos em causa num patamar aquém, 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 afetado por tal dedução.

Não obstante, será ainda assim inegável a similitude dos regimes, bem como das preocupações e finalidades que lhes estão subjacentes.

O que vem de se dizer tem, deste modo, subjacente a constatação de que as tributações autónomas, incluindo aquelas em questão nos autos, devem grande parte da sua razão de ser à circunstância de que será, objetivamente, inviável a tributação integral numa base rigorosa, em sede de IRS, nos próprios beneficiários dos gastos sujeitos àquelas (o que equivaleria a uma tributação dos *fringe benefits* como foi concebida e aplicada na Austrália e na Nova Zelândia). Não se ignora assim, uma vez mais em oposição ao

---

<sup>20</sup>A própria Requerente reconhece finalidades anti-abusivas a alguns tipos de tributação autónoma, que não o que está em causa nos autos, como sejam a incidente sobre lucros distribuídos a entidades isentas de IRC, bem como sobre pagamentos a entidades residentes em zonas de baixa tributação.

afirmado pela Requerente<sup>21</sup>, que as tributações autónomas do tipo que aqui nos ocupa têm uma vertente dirigida diretamente para o rendimento de pessoas singulares. Tal como têm, de resto, uma vertente sancionatória – no sentido de impositiva de um tratamento desfavorável – relativamente ao tipo de despesas que as desencadeiam. Contudo, estas vertentes não esvaziam, nem, muito menos, impossibilitam, uma outra vertente, igualmente (senão mais) relevante, indissociavelmente interligada com o rendimento das pessoas coletivas.

Entende-se, então, que, por via das imposições em causa, também se visa, pelo menos na mesma medida, disciplinar a utilização pelas empresas de gastos que podem ser necessários, numa parte, à prossecução da atividade normal, mas que – tendo por base um juízo de normalidade – também serão em benefício de pessoas singulares que acabam por deles fruir a título particular e não profissional. Só que, não dispondo a Administração Tributária de nenhuma “*fita métrica*” para fazer tal separação, vem o legislador optando, já há bastante tempo, pela introdução no Código do IRC desta parcela que já considerava objetivamente, à data dos autos (o artigo 12º do CIRC será suficientemente esclarecedor sobre o espírito do legislador, como já se apontou anteriormente), uma imposição, no mínimo, semelhante, ao IRC, mesmo que se considere questionável tal disposição (bem como a atual redação, a respeito da inclusão no IRC, das tributações autónomas no artigo 23º-A do Código do IRC).

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

- a) a tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;
- b) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso,

---

<sup>21</sup>Sendo, assim, incompreensível a afirmação de que “*donde ainda, na ideia de decisão arbitral, tudo ter que ver com o IRC de quem suporta as tributações autónomas (e não com o IRS ou, mais latamente, com a tributação de outra pessoa).*” (p. 18 das alegações da Requerente).

- continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;
- c) trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;
  - d) considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exata da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Melhor ou pior, as tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas atuações abusivas, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras formas de combater tais atuações, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis.

Este caráter antiabuso das tributações autónomas ora em causa, será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (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.

Sob este prisma<sup>22</sup>, as tributações autónomas em análise, terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá efetivamente na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup>Quem, uma vez mais, acresce a todos os restantes que antecedem, não sendo, como tal, o *fundamento* do decidido, no sentido pretendido pela Requerente..

<sup>23</sup>Contesta, a Requerente, este entendimento, afirmando, em suma (pp. 16 a 19 das suas alegações), que a parte referida como “particular”, será, na perspetiva do sujeito passivo de IRC, ainda empresarial, referindo o exemplo da utilização de viatura para fins particulares do trabalhador, como sendo, ainda, remuneração deste, e, como tal, empresarialmente necessária. Ressalvado o devido respeito, entende-se que tal juízo encerra uma falácia. Efetivamente, se se tratar de remuneração não devida (não contratualmente acordada) com o usuário da viatura, a despesa é objetivamente desnecessária do ponto de vista empresarial. Já se houver uma vinculação contratual do sujeito passivo de IRC a remunerar da forma descrita o sobredito usuário,

Confrontado com esta dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, como faz nos artigos 65.º/1 e 88.º/8 do CIRC<sup>24</sup>), optou por consagrar o regime atualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.

Esta presunção de “empresarialidade parcial”, deverá, em coerência e ao contrário do que refere a Requerente, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão genericamente consagrada no art.º 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária, o que se afigura, de resto, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade à partida *não evidente*, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.

Por seu lado, a própria Administração Tributária, caso o entenda e considere que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral do artigo 23.º/1 do CIRC, designadamente a sua

---

estaremos perante um acordo subsumível à previsão do artigo 2.º/3/b)/9 do CIRS, ficando afastada a tributação autónoma, nos termos do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC.

Também quanto às ajudas de custo, situação igualmente aludida pela Requerente, o excesso não será apenas remuneração. Se o fosse, de resto, o sujeito passivo de IRC atribuiria o correspondente excesso como tal (ou seja, como remuneração), e procederia à respetiva contabilização dessa forma, afastando a tributação autónoma. O *busilis*, está, precisamente, na situação de o sujeito passivo de IRC, contabilizar como ajuda de custo, o que não o é. E, enquanto ajuda de custo (que é o que é sujeito a tributação autónoma), a despesa, na parte que “for objetivamente excessivo em face dos custos acrescidos em que incorre o trabalhador por estar fora ao serviço da empresa”, a despesa é objetivamente desnecessária, já que não se verifica a sua razão de ser (compensar o trabalhador por custos acrescidos ao serviço da empresa).

Mantém-se, assim, por não se ver razões para rever, o entendimento de que estas tributações autónomas contêm em si motivações específicas de IRC, ligadas a terem presumidamente subjacentes uma empresarialidade *parcial*.

<sup>24</sup>Aponta a Requerente que “*é absurdo equiparar gastos como os aqui em causa com despesas de que beneficiem sociedades off-shore*”. Obviamente que o absurdo ou não da comparação depende diretamente do que se esteja a comparar. O que está aqui em causa é a técnica legislativa utilizada. E evidentemente – e a própria Requerente reconhece-a – que a discricionariedade do processo legislativo licencia que o legislador aplique o mesmo mecanismo que entendeu adequado para as despesas a favor de sociedades *off-shore*, a outras despesas, designadamente as aqui em questão. Ou seja, e para que fique claro: não se descortina, nem a Requerente aponta, motivos, de um ponto de vista jurídico, que obstem a que a técnica legislativa utilizada no tratamento de ambas as despesas seja a mesma.

indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora<sup>25</sup>.

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

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

Contesta a Requerente este enquadramento, elegendo-o mesmo como o fundamento *decisivo* da decisão que critica, o que, evidentemente, não é o caso.

Não obstante, sempre se dirá que, também nesta parte, não se descortina que esteja devidamente substanciada a asserção da Requerente, segundo a qual ao contribuinte não será possível não deduzir ao seu lucro tributável uma despesa que, sendo-o, estaria sujeita a tributação autónoma.

Assim, e desde logo, dever-se-á ter presente que a contabilidade não é um sistema normativo fechado e de aplicação mecânica/automática, antes pelo contrário, contendo uma sempre uma margem discricionária do respetivo sujeito, assente em inelimináveis juízos valorativos de diversa índole (técnica, jurídica, económica, de gestão), explicando-se, para além do mais, desse modo a vocação normalizadora da sua regulamentação. De facto, as normas contabilísticas poderão estabelecer “(...) *uma verdadeira discricionariedade no sentido kelsiano, i.e., uma indeterminação intencional, como acontece por exemplo, quando a norma contabilística estabelece vários métodos alternativos para a valoração das existências (...)*”<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup>Em tal caso, de resto, dever-se-á entender que o montante liquidado a título de tributação autónoma deverá ser anulado, e qualquer montante pago restituído/compensado, assim se afirmando, também por esta via, a patente imbricação das tributações autónomas com o regime do IRC, que integram.

<sup>26</sup> Cfr. Nina Aguiar, “A lei fiscal e os Juízos Contabilísticos Discricionários” in O SNC e os Juízos de Valor uma perspectiva crítica e multidisciplinar, Almedina, junho 2013, p.302

Deste modo, não se afigura correto o entendimento de que estará vedada (de que será proibida ou ilícita) a não dedução ao lucro tributável de uma despesa que, sendo-o, estaria sujeita a tributação autónoma. Não se encontra, nem a Requerente sugere, qualquer normativo de onde tal decorra.

Por outro lado, tem sido recorrentemente reconhecido, a nível jurisprudencial, um espaço de “*autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte*”<sup>27</sup>, no qual será inadmissível a intromissão da AT, e onde se incluirá o “*juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos*”, que “*é exclusivo do empresário*”. E, se é certo que esta consideração se tem reportado à classificação dos gastos como necessários, por identidade, senão maioria, de razão, se haverá que entender como abrangendo, justamente, o juízo de desnecessidade daqueles.

Ou seja, se o empresário, no exercício do “*juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos*”, os reputar como não necessários à manutenção da fonte produtora, tal não poderá, salvo melhor opinião, ser disputado pela AT, quanto mais não seja por falta do pressuposto geral (do processo mas aplicável ao procedimento) de falta de interesse em agir<sup>28</sup>.

Não se está aqui a sustentar, evidentemente, ao contrário do interpretado pela Requerente (fls. 15 das alegações), que as tributações autónomas são optativas. Antes, o que o será (num certo sentido, pelo menos) é a classificação ou não de determinado encargo como dedutível, na medida em que o mesmo pressupõe a sua necessidade para a manutenção da fonte produtora, e tal juízo compete ao sujeito passivo. Recorde-se – uma vez mais – que aqui, como na decisão criticada pela Requerente, se aprecia unicamente a tributação autónoma de despesas dedutíveis, não se compreendendo, assim, qual a relevância dos casos a que se reportam as normas dos n.ºs 1, 2 e 8<sup>29</sup> do CIRC 2010, citadas, a este propósito, pela Requerente.

Não se trata aqui, de igual modo, de sugerir que se possam “*omitir despesas*”, como indica, no mesmo passo, a Requerente. Efetivamente, a contabilização de determinado encargo como não dedutível implica, justamente, a sua relevância na contabilidade, que é,

<sup>27</sup>Cfr., por exemplo, Ac. do STA de 30-11-2011, proferido no processo 0107/11.

<sup>28</sup>Note-se que estamos aqui a falar de despesas documentadas. As não documentadas, pela sua própria natureza, cuja análise escapa ao âmbito da presente decisão, serão justificadoras de tratamento distinto.

<sup>29</sup>Tanto mais que parece ser entendimento da Requerente que “*é absurdo equiparar gastos como os aqui em causa com despesas de que beneficiem sociedades off-shore*”.

precisamente, o oposto da sua omissão! Aliás, nem podia ser doutra maneira, atendendo a que as normas fiscais devem aplicar-se dentro do princípio de conexão formal.<sup>30</sup>

O reconhecimento desta natureza presuntiva das tributações autónomas em causa nos autos, nos termos acima sugeridos, será, para além de tudo o mais, uma salvaguarda da sua constitucionalidade, na medida em que estará garantida quer a possibilidade da respetiva dedução integral pelo contribuinte, quer a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, concretamente e em cada caso, infirmada.

\*

Em jeito de conclusão, face a tudo o que se vem de expor, e em favor de um rigor conceptual, dir-se-á ainda que se pendente para o entendimento de que as tributações autónomas, tal como existem atualmente, se poderão configurar como um imposto “híbrido”<sup>31</sup>, incidindo sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, e não sobre o consumo ou a despesa, pois não apresentarão as principais características desta forma de tributação. Tendo-se em conta que também não incidem sobre o património, e uma vez que a Constituição da República Portuguesa não prevê outros tipos de tributação, ao legislador só restavam duas soluções: a tributação em IRS, na categoria A, na pessoa dos beneficiários diretos (o que já faz nalguns casos) ou em IRC (e, por arrastamento, na categoria B do IRS). Neste último caso, podia o legislador atuar a dois níveis (separada ou simultaneamente): não aceitar a dedutibilidade de alguns gastos na totalidade ou parcialmente e/ou tributá-los autonomamente. Perante a constatação histórica de um elevado número de sujeitos passivos de IRC com prejuízos fiscais, a opção pela generalização das tributações autónomas acabou por se impor.

---

<sup>30</sup> Ao abrigo deste princípio, as normas fiscais não se substituem às normas contabilísticas nem desconectam o cálculo do lucro tributável do lucro contabilístico, embora conduzam a um resultado diferente. Assim, mesmo que um encargo seja não dedutível fiscalmente, se esse encargo tiver relevância contabilística, terá que ser contabilizado em conformidade com o sistema normativo contabilístico vigente na jurisdição em análise. Ora, no direito fiscal português em termos de IRC, no artigo 17.º n.º3 estabelece-se uma remissão para a regulação “contabilística em vigor” e, no n.º1 da mesma norma, uma regra de conexão formal entre as normas contabilísticas e fiscais. Aliás, a fórmula portuguesa do princípio da conexão formal, anda muito próxima da que existe no direito espanhol e italiano.

<sup>31</sup>Integrando, o tal sistema de natureza dual, já acima aludido.

Também aqui, uma vez mais, não se consuma, ao contrário do interpretado pela Requerente, qualquer contradição<sup>32</sup>. A circunstância de o legislador poder optar pela indedutibilidade ou dedutibilidade parcial das despesas que, em vez disso, decidiu submeter a tributações autónomas, não só não contraria, como reforça<sup>33</sup>, o que vem de se dizer. A confusão da Requerente residirá, porventura, na circunstância de lhe parecer que atrás se sugeriu a *ocultação* das despesas sujeitas à tributação autónoma em causa nos autos, o que, como se viu não é o caso. Assim, a possibilidade, reconhecida ao legislador de limitar ou excluir a dedutibilidade dos gastos em causa, não colidirá, de qualquer modo, com a autonomia do empresário ao classificar como indispensáveis – ou não – as despesas em que incorra<sup>34</sup>. Simplesmente, no último caso, a faculdade em questão será inócua – já que, indispensável ou não, o gasto não será dedutível – e no primeiro, apenas terá parte do seu efeito normal – se classificar o gasto como indispensável deduzi-lo-á parcialmente (caso tal classificação não seja validamente disputada pela AT, evidentemente), enquanto se o não classificar como tal, não o deduzirá, de todo.

Considerando-se, então, que as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime, e são devidas a título, deste imposto, e, como tal estão abrangidas pela disposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, não constituirão as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, devendo, em consequência, improceder a presente ação arbitral.

\*

### C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o ato tributário impugnado;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante de €2.448.00, tendo-se em conta o já pago.

<sup>32</sup>Cfr. p. 22 das suas alegações.

<sup>33</sup>Demonstrando que são meios alternativos de prosseguir os mesmos fins.

<sup>34</sup> Faculdade de onde decorre, como se viu, que, se, no exercício de tal autonomia, o empresário classificar como não indispensáveis determinadas despesas que, se o fossem, estariam sujeitas à tributação autónoma em causa neste processo arbitral, aquela tributação não terá lugar.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €69.396,92, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.448.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

11 de Julho de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Jorge Rodrigues Pereira)

O Árbitro Vogal

(Júlio Tormenta)