

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 785/2015-T

Tema: IRC – Tributações autónomas; artigo 90.º do CIRC; pagamento especial por conta (PEC); SIFIDE; dedutibilidade

Decisão Arbitral

Acordam neste Tribunal Arbitral:

I.RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., ...-..., concelho de ..., com o capital social de € 500.000,00, doravante designada por “A...” ou “Requerente”, abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de ..., veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, pedindo:

- a) Que seja declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da reclamação graciosa na medida em que recusou a anulação da parte ilegal, de autoliquidações de IRC, que identifica, nas partes produzidas pelas taxas de tributação autónoma, dos exercícios de 2012 e 2013, com isso alegadamente violando o princípio da legalidade;
- b) Que seja declarada a ilegalidade destas autoliquidações (e serem consequentemente anuladas), nas partes correspondentes aos montantes de € 44.151,89 (2012) e € 28.934,15 (2013);
- c) Que seja, consequentemente, reconhecido o direito ao reembolso destes montantes e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento de imposto indevidamente liquidado, contados, até integral reembolso, no que respeita a €

44.151,89 (2012), desde 31 de Maio de 2013 quanto a € 42.306,19, e desde 1 de Setembro de 2013 quanto a € 1.845,70, e contados no que respeita a € 28.934,15 (2013), desde 30 de Maio de 2014 quanto a € 27.552,10, e desde 1 de Setembro de 2014 quanto a € 1.382,05;

- d) Subsidiariamente, caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, que seja então declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem consequentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação [cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição], com o consequente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios contados das mesmas datas.

Pretende assim a Requerente que seja declarada, quer a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, quer a ilegalidade parcial dos atos de autoliquidação identificados (cfr. **Docs. n.ºs 1 a 3**) – e que sejam consequentemente anulados –, 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 dos referidos atos de autoliquidação que reflete a *não dedução à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma* do PEC efetuado em sede de IRC e, bem assim, do SIFIDE, que originou um montante de imposto indevidamente liquidado no valor de € 44.151,89 quanto a 2012 e de € 28.934,15 quanto a 2013, ou, subsidiariamente, na medida em que reflete tributação autónoma (alegadamente) indevida.

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

Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos previstos, foram designados como árbitros, o Juiz Dr. José Poças Falcão como presidente, e, como vogais, o Professor Doutor João Ricardo Catarino e o Dr. Armando Tavares, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2-3-2016, em consonância com a prescrição da alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

A reunião do Tribunal com as partes (artigo 18.º, do RJAT) foi, sem oposição destas, dispensada, tendo o processo prosseguido com a concessão de prazo para alegações finais escritas.

Ambas as partes produziram as suas alegações finais dentro dos respetivos prazos e em que desenvolveram e atualizaram os argumentos em função da Jurisprudência entretanto produzida.

Fundamentos do pedido

Para fundamentar o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese e com relevo:

A Requerente entregou no dia 27 de Maio de 2013 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2012, e em 21 de Maio de 2014 a declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2013, sendo que apresentou, ainda, a declaração de substituição em 6 de Maio de 2015, com referência ao período de tributação de 2013 (cfr. Docs. n.ºs 1 a 3).

De acordo com a declaração de rendimentos entregue, no exercício de 2012 a A... apurou um montante de imposto a pagar de € 42.306,19, que se encontra pago (Doc. n.º 5), o qual resultou de uma coleta de tributações autónomas em IRC de € 44.151,89, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 1.845,70, a cujo reembolso a A... tinha direito (Doc. n.º 1).

E com respeito ao exercício de 2013, de acordo com a declaração de rendimentos entregue, a A... apurou um montante de imposto a pagar de € 27.552,10, que se encontra pago (Doc. n.º 5), o qual resultou de uma coleta de tributações autónomas em IRC no montante de € 28.934,15, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 1.382,05, a cujo reembolso a A... tinha direito (Docs. n.ºs 2 e 3).

Sucedede que, no que agora está aqui em causa, ao imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático da AT revela anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impedem que a Requerente inscreva o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC, expurgado, i.e., deduzido, dentro das forças da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, (i) quer dos montantes de benefício fiscal reconhecido ao abrigo do SIFIDE¹, na modalidade de crédito de imposto dedutível à coleta de IRC, (ii) quer dos montantes de PEC acumulados, o que resultou num excesso de imposto pago por referência aos exercícios fiscais de 2012 e 2013, aqui em causa.

*O montante SIFIDE atribuído/obtido, disponível para utilização no final do exercício de 2012 ascendia a € 98.622,51, conforme certificação acompanhada de Declarações da Comissão Certificadora do SIFIDE que aqui se junta como **Doc. n.º 6**.*

*Por outro lado, em sede de PEC subsiste um montante acumulado por deduzir à colecta do IRC que ascendia em 2012 a € 67.407,62, e que em 2013 ascendia a € 72.054,90, conforme certificação e comprovativo dos PEC efetuados retirado diretamente do portal das finanças (**Docs. n.º 7** que aqui se junta e **Doc. n.º 5** atrás junto).*

Em suma, a Requerente dispõe de créditos de IRC para abate à respetiva coleta, e bem assim de PEC, em montante muito superior à coleta das tributações autónomas em IRC dos exercícios de 2012 e 2013, coleta esta que, como se referiu atrás, ascendeu a € 44.151,89 e a € 28.934,15, respetivamente, sendo que esse abate (que o sistema informático da AT não permite) se deve fazer começando pelos benefícios fiscais adquiridos há mais tempo e só subsidiariamente atingir o PEC, seguindo-se a ordem de dedução prevista na lei.

*Prosseguindo com a descrição dos factos relevantes, é de referir que a AT não apura nem apurou o lucro tributável da A... por métodos indiretos: ele foi apurado nos termos normais, via apresentação da modelo 22 (cfr. **Docs. n.ºs 1 a 3**).*

¹ Introduzido pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, para vigorar de 2006 a 2010, alterado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março e renovado pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro (cfr. o seu artigo 133.º) para vigorar até 2015 como SIFIDE II, por sua vez alterado já pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro (cfr. os seus artigos 163.º e 164.º), transferido entretanto para os artigos 33.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho, e alterado pela Lei n.º 83-C/2013 de (cfr. os seus artigos 211.º e 212.º) que, entre outras alterações, prorrogou a vigência do SIFIDE II até 2020.

*Acresce ainda que a A... não é e não era então entidade devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições (cfr. certidões que se juntam como **Doc. n.º 8** e artigos 5.º, alínea a) e 6.º, n.º 2, segunda parte, da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto).*

*Junta-se ainda, antes de prosseguir, modelo 22 da A... relativa ao exercício de 2014 (cfr. **Doc. n.º 9**).*

Sucedede que, com respeito ao imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma em IRC, o sistema informático da AT impede que a Requerente inscreva o valor relativo às referidas taxas de tributação autónoma em IRC, expurgado, i.e., deduzido, dentro das forças da coleta de IRC resultante da aplicação destas taxas, dos montantes do benefício fiscal de dedução à coleta do IRC que é o SIFIDE (a começar pelos mais antigos), e bem assim dos montantes de PEC ainda disponíveis (a começar também pelos mais antigos) para abate à coleta do IRC, que acima se discriminaram, o que resultou num excesso de imposto pago por referência aos exercícios fiscais de 2012 e 2013 aqui em causa.

I.e., o sistema informático da AT, através do qual é autoliquidado o IRC, não permite que os contribuintes deduzam, para efeitos do apuramento do IRC por si devido, ao IRC resultante das tributações autónomas apuradas o SIFIDE ou os PEC.

Aquele sistema não permite, pois, deduzir os créditos de SIFIDE, nem uma parcela dos pagamentos antecipados efetuados por conta do IRC que será devido a final – os PEC –, a uma parte do IRC final efetivamente apurado – as tributações autónomas.

Relembre-se (ver factos supra) que, no caso em concreto, tais créditos de IRC por SIFIDE e PEC acumulados são mais do que suficientes para compensar, através da sua utilização, a coleta da tributação autónoma em IRC dos exercícios de 2012 e 2013 aqui em causa.

A recusa pela AT, a que se tem vindo a assistir, destas deduções de SIFIDE e PEC à coleta das tributações autónomas em IRC tanto mais se estranha porquanto recentemente a AT tomou posição sobre este assunto tendo afastado apenas a dedução à coleta das tributações autónomas em IRC dos créditos de imposto por dupla tributação internacional, o que é contraditado agora por esta decisão da reclamação graciosa apresentada pela A... .

*Conforme anteriormente referido, está em causa a impossibilidade de refletir nas declarações Modelo 22 a dedução dos PEC e do SIFIDE por referência, também, à coleta resultante das taxas de tributação autónoma em IRC, conforme discriminação das mesmas com respeito aos exercícios de 2012 e 2013, que aqui se junta como **Doc. n.º 10**.*

*Ou seja, intencional ou inadvertidamente, a declaração Modelo 22 do IRC e respectiva articulação com a programação do sistema informático da AT impede que se deduza à colecta relacionada com as taxas de tributação autónoma em IRC, inscrita no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22 (cfr. **Docs. n.ºs 1 a 3**), os PEC e o SIFIDE ainda por deduzir à coleta de IRC, a começar pelos mais antigos.*

Assim, a questão que se pretende ver esclarecida é: tem ou não a Requerente o direito de proceder à dedução, também à colecta de IRC produzida pela aplicação das taxas de tributação autónoma, dos referidos SIFIDE e PEC?

Ora, tendo em conta a esmagadora jurisprudência arbitral que hoje qualifica as tributações autónomas como IRC, a Requerente absolutamente nada vê na lei que afaste o abate destes créditos de IRC por SIFIDE, e bem assim dos PEC, também à parte da coleta de IRC produzida pelas tributações autónomas.

Mas no ano de apresentação da declaração Modelo 22 aqui em causa o sistema informático da AT ainda não pensava assim.

E em sede de reclamação graciosa, a AT continuou a não pensar assim, contrariando parecer seu anterior sobre este assunto, conforme acima referido e infra desenvolvido.

Caso, no que não se concede, o pedido principal que aqui se faz venha a improceder, mais se formula, adiante, pedido subsidiário, para o qual se chama desde já a atenção.

Do mesmo modo que a jurisprudência tem entendido, de modo praticamente unânime, que a colecta de IRC prevista no (em vigor até 2013) artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, compreende, sem necessidade de qualquer especificação adicional, a colecta das tributações autónomas em IRC, se há-de também entender que a colecta do IRC prevista no mesmo código uns metros mais à frente (artigo 90.º, n.º 1, e n.º 2, alíneas b) e c), do CIRC, na redacção em vigor em 2013) abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC.

Donde que a negação da dedução do SIFIDE e do PEC à colecta em IRC das tributações autónomas viole as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC (anteriormente a 2010, artigo 83.º; e desde 2014 passaram a ser as alíneas c) e d) do referido n.º 2 do artigo 90.º do CIRC).

É pública e notória a posição e entendimento da AT, pela qual se bateu e ganhou em incontáveis processos arbitrais, de que as tributações autónomas são IRC, para assim aplicar à coleta das tributações autónomas norma aplicável à coleta do IRC, mais concretamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC (na redacção em vigor entre 2010 e 2013; anteriormente a 2010, artigo 42.º).

E quanto à possibilidade de abater crédito fiscal por benefício fiscal (SIFIDE) ou os PEC à colecta das tributações autónomas, pronunciou-se recentemente a Direcção de Serviços do IRC (“DSIRC”) a pedido de um (outro) contribuinte, tendo então afastado as deduções à colecta das tributações autónomas apenas no que respeita aos créditos de imposto por dupla tributação internacional (Doc. n.º 12).

Donde a legitimidade, vista da perspectiva do direito em acção ou law in action (decisões dos tribunais sobre o conceito de IRC e posições da AT no mesmo sentido), da dedução dos PEC aqui em causa à colecta das tributações autónomas da A... .

No entanto, aquando da análise da reclamação graciosa, a AT afastou-se deste seu passado recente, negando a dedução à colecta das tributações autónomas em IRC dos créditos de IRC do SIFIDE e dos PEC em IRC, ali peticionada.

A Requerente invocou ainda a fundamentar a sua posição pelo menos 24 decisões arbitrais em que (alegadamente) se concluiu pela natureza de IRC das tributações autónomas: processos n.ºs 187/2013-T, 209/2013-T, 210/2013-T, 246/2013-T, 255/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 292/2013-T, 298/13-T, 6/2014-T, 36/2014-T, 37/2014-T, 59/2014-T, 79/2014-T, 80/2014-T, 93/2014-T, 94/2014-T, 163/2014-T, 166/2014-T, 167/2014-T e 211/2014-T, 659/2014-T, 697/2014-T e 769/2014-T.

A jurisprudência arbitral fundamentou a sua conclusão com a ideia – começando-se por fazer, provisoriamente, uma generalização por aproximação –, que se segue, na qual aliás se apoiou e apoia também a DSIRC: as tributações autónomas respeitantes, pelo menos, a encargos com viaturas, ajudas de custo e despesas de representação, são

um substituto (ou complemento) da indedutibilidade dos custos em IRC, donde a natureza de IRC da colecta produzida por estas tributações autónomas.

E é com base nesta conclusão, assim fundamentada, que a jurisprudência concluiu que por ser coleta de IRC a coleta produzida por estas tributações autónomas estava, por isso mesmo, sujeita ao regime previsto para a coleta do IRC na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC (na redação em vigor até 2013): indedutibilidade desta coleta na operação de cômputo do lucro tributável.

Pela mesmíssima razão, pede este contribuinte que, coerentemente, se conclua que a coleta de IRC constituída por estas tributações autónomas esteja disponível, a par da restante coleta do IRC, na operação das deduções à coleta previstas no artigo 90.º do CIRC, entre as quais se encontra a dedução do SIFIDE e do PEC.

*A fundamentação usada pela AT para decidir desfavoravelmente este caso concreto consta do projeto da decisão de indeferimento, que aqui se junta como **Doc. n.º 13**, que precedeu a decisão atrás junta como **Doc. n.º 4**.*

Em suma, e em total contradição com tudo o que vinha defendendo até à data a propósito da qualificação das tributações autónomas como IRC, designadamente para efeitos de qualificação da coleta das tributações autónomas como coleta de IRC para efeitos do artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, na redação em vigor até 2013, e em total contradição com a esmagadora jurisprudência arbitral que lhe fez sistematicamente a vontade na qualificação da coleta da tributação autónomas como coleta de IRC, diz agora a AT no indeferimento da reclamação graciosa, se bem se entende, que:

- a) sendo embora IRC, não incidindo as tributações autónomas sobre o lucro tributável, mas antes sobre despesas, seriam afinal uma tributação distinta do IRC;*
- b) donde ainda que, em consequência, quando o artigo 90.º se refere ao IRC, não abrangeria as tributações autónomas (por não serem IRC), cuja coleta, consequentemente, não seria passível das deduções aí previstas.*

*Não se diga também, como faz a AT (cfr. § 5, página 8, e página 9, do **Doc. n.º 13**), que não haveria suporte legal no artigo 90.º do CIRC para efetuar as deduções à coleta do IRC aí previstas, no que respeita à coleta produzida pelas taxas de tributação autónoma.*

Com efeito (e isto é uma evidência), sendo pressuposto indiscutível para a AT e para os tribunais², que com as taxas de tributação autónoma está em causa IRC, por que razão se sente a AT habilitada a dizer que deixam de o ser quando o CIRC se refere à coleta do IRC no seu artigo 90.º?

Matéria coletável não é um conceito exclusivo da matéria coletável específica do artigo 15.º do CIRC. Para além desta, e pensando só no IRC ainda, temos a distinta matéria coletável da derrama estadual, prevista no artigo 87.º-A do CIRC, que, contrariamente à do artigo 15.º, fixa a matéria coletável no lucro tributável³, e a matéria coletável das diversas tributações autónomas, prevista no artigo seguinte, i.e., no artigo 88.º do CIRC.

Derrama estadual e tributações autónomas estas que se liquidam no formulário que concretiza operacionalmente o artigo 90.º do CIRC, o formulário para o IRC!

É absurda, e causa espanto, a tentativa de defesa agora por parte da AT de que no artigo 88.º do CIRC estaria contido tudo o que as tributações autónomas precisam para existir: a indicação do sujeito passivo, a descrição da matéria coletável e a fixação da taxa, eis tudo o que necessitariam as tributações autónomas.

Ou seja, ao contrário de todos os outros impostos conhecidos, as tributações autónomas não necessitariam de previsões normativas relativas à competência para a sua liquidação, aos timings para essa liquidação, ao modo de processamento dessa liquidação (em qualquer folha de papel, de forma livre? Entregue como e a quem?), etc. Será, portanto, à vontade do freguês (contribuinte) ou da casa (AT), um dos dois.

Como cristalina mente escreve a Professora Doutora Leonor Fernandes Ferreira no seu voto de vencido à decisão no processo n.º 697/2014-T:

Aceitar que a liquidação das tributações autónomas está fora do art.º 90.º n.º1 do CIRC, seria obrigar o contribuinte a pagar um imposto cuja liquidação se não faz nos termos da lei, contrariando o n.º 3 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa e o princípio da legalidade tributária que a Lei Geral Tributária, no seu art.º 8º, n.º 2, alínea a), estabelece.

² As instâncias acima das quais nenhuma outra há com legitimidade formal para fixar o que é o direito vertido nos textos legais.

³ Isto é, sem dedução de prejuízos fiscais, nem de benefícios fiscais na modalidade de dedução ao lucro tributável.

Se a Autoridade Tributária e Aduaneira assumiu que a colecta das tributações autónomas se calculou fora do art.º 90.º do CIRC, deveria indicar com base em que norma de liquidação o fez. Não havendo norma sobre liquidação das tributações autónomas separada, parece ter de aceitar-se que a coleta de IRC a engloba, incluindo-se no art.º 90º, n.º 1 do CIRC.

(...)

Considerar que a liquidação das tributações autónomas está fora da coleta que se calcula pelo art.º 90.º, n.º 1 do CIRC, é aceitar que tal entendimento estaria previsto noutra preceito legal e, como este não existe, a liquidação não pode deixar de ser efetuada no âmbito do art.º 90.º do CIRC. Assim, terá de aceitar-se a dedução dos créditos fiscais do SIFIDE à coleta de IRC, nela se incluindo necessariamente a parcela proveniente das tributações autónomas”.

A Requerente pagou imposto em montante superior ao legalmente devido (cfr. Docs. n.ºs 1, 3 e 5), pelo que, declarada a ilegalidade das (auto)liquidações na parte aqui peticionada, 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.

Juros estes calculados sobre os seguintes montantes e a partir das seguintes datas, até integral reembolso do montante do imposto (tributações autónomas em sede de IRC) indevidamente pagos:

i) exercício de 2012: juros sobre €42.306,19 indevidamente pagos em 31 de Maio de 2013 (Doc. n.º 5), contados desde esta data, e juros sobre os remanescentes €1.845,70, que deveriam ter sido reembolsados até 31 de Agosto de 2013 (Doc. n.º 1 e artigo 104.º, n.º 6, do CIRC), contados desde 1 de Setembro de 2013, num total de base de incidência dos juros de €44.151,89;

ii) exercício de 2013: juros sobre €27.552,10 indevidamente pagos em 30 de Maio de 2014 (cfr. Doc. n.º 5), contados desde esta data, e juros sobre os remanescentes €1.382,05, que deveriam ter sido reembolsados até 31 de Agosto de 2014 (Doc. n.º 2 e artigo 104.º, n.º 6, do CIRC), contados desde 1 de Setembro de 2014, num total de base de incidência dos juros de €28.934,15.

Resposta da AT

A AT, na sua resposta, sustentando posição contrária à apresentada pela Requerente, e em consonância com a posição por si já assumida em sede de reclamação graciosa, veio alegar, em síntese e no essencial, que:

- *a figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objetivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respetivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” (cfr. n.º 11 do art.º 88.º CIRC) ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos (cfr. n.º 13 do mesmo preceito);*
- *o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspetos material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC;*
- *na realidade, a integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista⁴, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de obedecerem a regras diferentes.*
- *e isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria coletável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC;*
- *ao contrário do que é afirmado no ponto 9 da declaração de voto de vencido anexa à Decisão Arbitral proferida no processo n.º 697/2014-T, não há uma liquidação única de IRC⁵, mas, antes dois apuramentos, isto é, dois cálculos distintos que, embora*

⁴ Expressão utilizada pelo Ilustre Professor SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, pág.407. «Com esta previsão [tributações autónomas] o sistema mostra a sua natureza dual.»

⁵ De facto, o que existe é um pagamento único, pois, quanto às regras de pagamento, no art.º 104.º, n.º 2, alínea a), do CIRC o legislador refere-se ao montante total apurado na declaração, incluindo, portanto, todos os apuramentos.

processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º do mesmo código, são efetuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respetivas matérias coletáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias;

- a integração das tributações autónomas, no Código do IRC (e do IRS), conferiu uma natureza dualista, em determinados aspetos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em apuramentos separados das respetivas coletas, por força de obedecerem a regras diferentes, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria coletável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código, i. e., tendo como base o lucro e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias coletáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC;

- a liquidação das tributações autónomas é efetuada com base nos artigos 89.º e 90.º n.º 1 do Código do IRC mas, aplicando regras diferentes para o cálculo do imposto:

(1) num caso a liquidação opera, mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria coletável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código e

(2) no outro caso, são apuradas diversas coletas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma;

- donde resulta que o montante apurado nos termos do alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime- regra do imposto;

- Na sequência da integração das tributações autónomas no Código do IRC, através da Lei n.º 30-G/2010, de 29/12, o legislador parece não ter sentido a necessidade de explicitar, de forma abrangente – i.e. em todos os normativos onde se manifestam – as consequências da coexistência de duas formas de imposição dentro do sistema do IRC, limitando-se a acautelar as situações em que a isenção do IRC não se projetava nas tributações autónomas;

- *Tal traduziu-se no aditamento efetuado à redação do art.º 12.º do CIRC⁶ no sentido de clarificar, com carácter interpretativo, que as sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, exceto quanto às tributações autónomas;*
- *A par disso, foi ainda estabelecido (cfr. o então n.º 6 do art.º 109.º do CIRC, atual art.º 117.º) que a obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos abrange as entidades isentas de IRC, quando estejam sujeitas a tributação autónoma;*
- *Ficou, assim, ao cuidado do intérprete e do aplicador da lei a tarefa de, perante a necessidade de, para determinados efeitos – nomeadamente das deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC ou do cálculo dos pagamentos por conta –, identificar a parte relevante de coleta do IRC, extraindo dos normativos aplicáveis um sentido útil, literalmente possível, que permita uma solução coerente e conforme com a natureza e funções atribuídas a cada componente do imposto;*
- *Pois bem, quando se trata das deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, pretende a Requerente – ancorando-se, salvo o devido respeito, numa leitura simplista e descontextualizada deste normativo – que a expressão “montante apurado nos termos do número anterior” deve ser entendida como abrangendo o somatório do montante do IRC, apurado sobre a matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e às taxas previstas no art.º 87.º do mesmo Código, e o montante das tributações autónomas, calculado com base nas regras previstas no art.º 88.º;*
- *Ora, o resultado desta interpretação implicaria que, na base de cálculo dos pagamentos por conta definida no n.º 1 do art.º 105.º do Código do IRC – e em termos idênticos aos utilizados no n.º 2 do art.º 90.º, a saber:*
«Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º (...)» –, fossem incluídas as tributações autónomas;
- *Com efeito, para a base de cálculo dos pagamentos por conta apenas é considerada o IRC apurado com base na matéria coletável determinada segundo as regras do capítulo III e as taxas do art.º 87.º do respetivo Código;*
- *A delimitação do conteúdo da expressão utilizada pelo legislador no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, “montante apurado nos termos do número anterior”, e no n.º 1 do art.º 105.º do*

⁶ Efetuada pelo n.º 1 do art.º 12.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27.12.

CIRC, “imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º”, deve ser feita de forma coerente, ou seja, sendo-lhe conseqüentemente atribuído, em ambos os preceitos, um sentido unívoco;

- O que equivale a dizer que corresponde ao montante do IRC calculado mediante a aplicação das taxas do art.º 87.º à matéria coletável determinada com base no lucro e nas taxas do art.º 87.º do Código;

- Sendo a única (e consistente) interpretação da expressão “montante apurado nos termos do número anterior” com a natureza das deduções referidas nas alíneas nas alíneas do n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC, relativas a:

- créditos de imposto por dupla tributação internacional jurídica e económica (atuais alíneas a) e b));

- benefícios fiscais (atual alínea c));

- pagamento especial por conta (atual alínea d));

- e retenções na fonte (atual alínea e)).

- A posição defendida pela AT tem um apoio explícito no disposto no n.º 5 do art.º 90.º do CIRC – através do qual o legislador fornece uma indicação clara de que o montante do imposto liquidado, ao qual são efetuadas as deduções referidas no n.º 2 do mesmo artigo, não inclui o montante correspondente às tributações autónomas –, ao estatuir que as deduções que são imputadas aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal estabelecido no art.º 6.º (entidades que estão sujeitas ao pagamento das tributações autónomas, por força do art.º 12.º) são «deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo»;

- Dado que o comando deste normativo se dirige aos sócios ou membros de entidades transparentes – os quais, no processo de apuramento do respetivo lucro tributável, devem integrar no mesmo os valores (relativos ao lucro tributável/prejuízo fiscal ou à matéria coletável, consoante o caso) que lhe são imputados – o que o legislador indica, de forma inteiramente clara, é que as deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, que igualmente são imputadas aos sócios ou membros, devem ser efetuadas ao montante do imposto apurado com base na matéria coletável em que esteja refletida a imputação

prevista no art.º 6.º do CIRC e não já, note-se e sublinhe-se, ao montante relativo às tributações autónomas;

- e se é este o procedimento a adotar pelos sujeitos do IRC que são sócios ou membros de entidades transparentes, relativamente às deduções respeitantes à entidade transparente na qual participam, seria de todo incongruente, para além de não ter qualquer apoio na lei, defender a tese de que, para as deduções referidas no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, que diretamente respeitam a esses sujeitos passivos, as mesmas poderiam ser efetuadas ao montante apurado com as tributações autónomas;

- as normas que regulam a dedução dos benefícios fiscais, in casu, o SIFIDE, integram-se, pelo modo como operam e pelas finalidades adstritas aos benefícios, na estrutura do regime-regra do IRC, pelo que não são conciliáveis com a ratio legis das tributações autónomas nem com os respetivos factos geradores, e a prova é que o próprio legislador teve o cuidado de marcar essa linha divisória no art.º 3.º, n.º 5, alínea a), da Lei n.º 49/2013;

- Compulsadas a normas que regiam o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial⁷, vulgo SIFIDE, nas circunstâncias de tempo que relevam para os presente autos, verificamos que, segundo o artigo 4.º (âmbito da dedução) do diploma:

«Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado afundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem:

a) Taxa de base - 32,5% das despesas realizadas naquele período;

⁷ Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto para vigorar entre 2006 e 2010, Lei n.º 55-A /2010, de 31 de Dezembro (artigo 133.º) institui o SIFIDE 11 a vigorar entre 2011 e 2015, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

b) *Taxa incremental — 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euros) 1 500 000.*

2. - (...)

3. - *A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.*

4. - *As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato».*

Por sua vez dispõe o artigo 90.º, do CIRC:

«1. A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) *Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;*

b) (...)

c) *Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.*

2 - *Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:*

a) *A correspondente à dupla tributação internacional;*

b) *A relativa a benefícios fiscais;*

c) *A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;*

d) *A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

(...)

4. *Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no número 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.*

(...».

-
- *Ou seja e em síntese: os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos "aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência" e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de coleta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas «poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato»;*
 - *Pois bem, a coleta a que se refere o artigo 90.º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC], sendo o crédito em que se traduz o SIFIDE deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria coletável [é o disposto no artigo 5.º, alínea a), da Lei reguladora do SIFIDE, impedindo esta expressamente que os créditos dele decorrente sejam deduzidos quando o lucro tributável seja determinado por métodos indiretos].*
 - *Relativamente às tributações autónomas, reiterando em consonância tudo o que já vem ante dito no presente excurso, que estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90.º do CIRC;*
 - *Com efeito, reiteremos que pertence ao plano das evidências que o mecanismo de tributação autónoma do conjunto das realidades previstas no artigo 88.º do CIRC visa, primordialmente, acautelar os equilíbrios gerais do próprio sistema fiscal, os equilíbrios específicos do IRC e a receita do próprio imposto, isto é, visa impedir que através da relevação significativa de encargos como os previstos no artigo 88.º, se não introduzam entorses afetadoras do sistema e a expectativa sobre o que deverá ser a receita "normal" do imposto não saia gorada;*
 - *Por simples decorrência das considerações firmadas nos pontos anteriores, que conduziram à conclusão de que as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC são efetuadas ao "montante apurado nos termos do número anterior", entendido como o montante do IRC apurado com base na matéria coletável determinada de acordo com as regras constantes do capítulo III e das taxas do art.º 87.º do mesmo Código e descendo ao caso concreto, é possível estender tal conclusão à dedução relativa aos **pagamentos especiais por conta (PEC)**;*

- Bastaria, para tanto, invocar o disposto o disposto no n.º 7 (na versão de 2013) do mesmo preceito, segundo o qual «das deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo»;

- embora o PEC se distinga, em matéria de regras de cálculo, dos pagamentos por conta – pois estes têm como base de cálculo o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, relativo ao período de tributação imediatamente anterior (n.º 5 do art.º 105.º CIRC) –, é de salientar que estes regimes têm em comum a natureza de pagamento adiantado do IRC;

- a instituição do PEC, pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 03.03, que aditou o art.º 83.º-A ao Código do IRC, inscreveu-se num conjunto de medidas de política fiscal dirigidas contra a evasão e a fraude fiscais, cuja motivação é explicada no Preâmbulo deste diploma, nos termos seguintes: «(...) As estatísticas mostram que os rendimentos das pessoas coletivas sujeitos a tributação em IRC são frequentemente, e sem qualquer razão plausível, objeto de uma coleta muito inferior à real. As práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos são manifestamente geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributárias e da própria eficiência económica e lesivas da estabilidade das receitas fiscais. Delas resulta uma injusta repartição da carga tributária, tanto mais sentida quanto muitos sujeitos passivos de IRC, durante anos sucessivos, em nada ou quase nada contribuíram para o Orçamento do Estado, continuando, contudo, a usufruir, por vezes de modo privilegiado, dos direitos económicos e sociais previstos na Constituição. Neste contexto, o presente diploma estabelece um pagamento especial por conta, através de um novo mecanismo, sobre os rendimentos dos anos de 1998 e seguintes, para as pessoas colectivas sujeitas a IRC. A fórmula de cálculo usada para o seu apuramento e o mecanismo utilizado permitem aproximar o momento da produção dos rendimentos do momento da sua tributação.»;

- a final, formula a AT as seguintes conclusões:

a - as tributações autónomas, ao arrepio do que vem escorado na douta jurisprudência arbitral e na argumentação da AT, pese embora se tratar de uma coleta em IRC, distingue-se por incidir não sobre os lucros mas, antes sim, sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações;

b - as tributações autónomas, enquanto instrumento fiscal anti-abusivo, esvaziar-se-iam de qualquer conteúdo prático-tributário na eventualidade de se acolher a tese defendida pela Requerente nos seus extensíssimos e prolixos excursos – o que apenas por mero exercício académico se concederia;

c - Sob pena de se subverter os fins das tributações autónomas, ao conferir-lhes, com esta interpretação, um efeito nulo, em conformidade com o que a AT vem exaustivamente pugnando;

d - Ora, a lei e a sua interpretação não se compaginam com meras aparências ou juízos valorativos construídos ao redor das conveniências das teses de quem as defende, sem que se tenha presente a hermenêutica da teleologia do normativo em apreço...

e - Reitere-se, que a admissibilidade de uma interpretação desta estirpe, permitiria uma inadmissível limitação da liberdade de conformação da iniciativa do legislador, que ao criar as tributações autónomas o fez com um propósito que pertence ao plano das evidências, i.e.,

- a) a luta contra a evasão fiscal;*
- b) o intenção de tributar rendimento de terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação;*
- c) a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios.*

f - Permitir devaneios interpretativos que redundariam na admissibilidade de dedução de PEC's, ou benefícios fiscais, tal como o SIFIDE à coleta das tributações autónomas – à semelhança daquilo que a lei permite à coleta do IRC – como pretende a Requerente, amputa inexoravelmente as tributações autónomas naquilo que foram os princípios e fins em que assentou a sua criação pelo legislador.

g - Destarte, as pretensões aduzidas assentam, com o devido respeito, numa construção fantasiosa e falaciosa sem qualquer sustentáculo legal, escorando-se numa qualquer tentativa forçada de interpretação ab-rogante do normativo vigente, termos em que fenecem in totum os argumentos esgrimidos pela Requerente.

Alegações finais

Ambas as partes apresentaram, por escrito, as suas alegações de facto e de direito, em que reiteraram, no essencial, as suas posições espelhadas nos respetivos articulados.

Saneador

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 gozam de 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, e não foram invocadas exceções, cumprindo apreciar e decidir do mérito do pedido.

II. FUNDAMENTAÇÃO

Factos provados

1. A Requerente entregou no dia 27 de Maio de 2013 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2012 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
2. A Requerente entregou no dia 21 de Maio de 2014 a declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2013 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
3. A Requerente apresentou em 6 de Maio de 2015 declaração de substituição da declaração de IRC Modelo 22, com referência ao período de tributação de 2013 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
4. No exercício de 2012 a Requerente apurou um montante de imposto a pagar de € 42.306,19, que se encontra pago (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), o qual resultou de uma coleta de tributações autónomas em IRC de € 44.151,89, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 1.845,70 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

5. No exercício de 2013 a Requerente apurou um montante de imposto a pagar de € 27.552,10, que se encontra pago (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), o qual resultou de uma coleta de tributações autónomas em IRC no montante de € 28.934,15, deduzida de retenções na fonte suportadas no montante de € 1.382,05 (documentos n.º 2 e n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
6. O sistema informático da AT, através do qual é liquidado o IRC, não permite que os contribuintes deduzam, para efeitos do apuramento do IRC, ao imposto resultante das tributações autónomas apuradas, os montantes de pagamentos especiais por conta (PEC) e o montante de benefício fiscal do SIFIDE.
7. Nas declarações referidas a Requerente não deduziu pagamentos especiais por conta (PEC) nem benefícios fiscais à coleta de IRC.
8. Em sede de PEC subsiste um montante acumulado por deduzir à coleta do IRC que ascendia em 2012 a € 67.407,62, e que em 2013 ascendia a € 72.054,90 (documentos n.º 5 e n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
9. O montante de SIFIDE, disponível para utilização no final do exercício de 2012 ascendia a € 98.622,51 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
10. Nos exercícios referidos, a Autoridade Tributária e Aduaneira não apurou o lucro tributável da Requerente por métodos indiretos, tendo ele sido apurado com base nos documentos n.º 1 a 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral.
11. A Requerente não é e não era entidade devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
12. Em 26 de Maio de 2015 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas autoliquidações respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013.
13. Em 14 de Outubro de 2015 foi a Requerente notificada do indeferimento da *supra* referida reclamação graciosa (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

14. Em 26 de dezembro de 2015 a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão, provados ou não provados.

Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram considerados provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre os mesmos, nomeadamente quanto aos montantes que a Requerente entende que poderia deduzir a título de pagamentos especiais por conta (PEC) e benefício fiscal de SIFIDE.

No que concerne a 6. dos factos provados, relativamente ao sistema informático da AT, a autoridade Tributária e Aduaneira não questiona o que é afirmado pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, defendendo que não pode o sistema informático permitir ou consagrar o que a lei não dispõe (conforme parágrafos 123.º a 127.º da resposta).

II FUNDAMENTAÇÃO (cont)

O DIREITO

Pela douta profusão de argumentos e críticas formuladas pela Requerente no seu articulado inicial e, ulteriormente, nas alegações escritas, impõe-se recordar o que vem sendo entendido pela Jurisprudência desde há anos, ou seja, que os Tribunais não têm que apreciar todos os argumentos formulados pelas partes (Cfr *inter alia*, Ac do Pleno da 2ª Secção do STA, de 7 Jun 95, rec 5239, in DR – Apêndice de 31 de Março de 97, pgs. 36-40 e Ac STA – 2ª Séc – de 23 Abr 97, DR/AP de 9 Out 97, p. 1094).

Este entendimento jurisprudencial encontra-se estribado, atualmente, no disposto nos artigos 607.º-2 e 3, do CPC e 123.º - 1ª parte, do CPPT, quando impõem apenas ao Juiz (ou ao Tribunal) que, depois de identificar as partes e o objeto do litígio e enunciar as questões

decidendas, fundamente a decisão discriminando os factos provados e os não provados e indique, interprete e aplique as normas correspondentes para a sua conclusão final (decisão).

O RJAT (DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro e alterações) sufraga igualmente este entendimento quando, no artigo 22.º-2, do RJAT, dispõe que “(...) *é aplicável à decisão arbitral o disposto no artigo 123.º, primeira parte, do CPPT, relativamente à sentença judicial (...)*”.

Questões decidendas

Pretende-se, em síntese, submeter à apreciação do Tribunal a questão da aplicação (ou não) do disposto no artigo 90.º, do CIRC (redação da Lei n.º 3-B/2010, de 28-4, aplicável no caso objeto dos autos) às tributações autónomas previstas no artigo 88.º, do mesmo diploma, bem como ao pagamento especial por conta (PEC) e SIFIDE.

Subsidiariamente, para o caso de ser entendida a não aplicabilidade do artigo 90.º, do CIRC às tributações autónomas, “(...) *que seja então declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem conseqüentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação [cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição], com o conseqüente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios contados das mesmas datas (...)*”.

Por outras palavras: do que se trata essencialmente é de apreciar a questão da (des)consideração da coleta decorrente das tributações autónomas para efeitos do limite das deduções previstas no artigo 90.º, do CIRC (períodos de tributação de 2012 e 2013).

Vejamos:

A Requerente defende que tem direito a deduzir os valores pagos a título de pagamento especial por conta e SIFIDE à coleta de IRC produzida por tributações autónomas nos exercícios de 2012 e 2013.

O sistema informático da AT, através do qual é autoliquidado o IRC, não permite que os contribuintes deduzam, para efeitos do apuramento do IRC por si devido, ao imposto resultante das tributações autónomas apuradas os montantes de pagamentos especiais por conta e os montantes de benefício fiscal do SIFIDE.

A Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações efetuadas com base nas declarações modelo 22 relativas aos anos de 2012 e 2013, defendendo, em suma, que poderiam ser deduzidas aos montantes devidos a título de tributações autónomas as quantias pagas a título de pagamentos especiais por conta e os investimentos que efetuou previstos no SIFIFE.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu a reclamação graciosa.

As questões que são objeto do presente processo são, em primeira linha, as de saber se são dedutíveis às quantias devidas a título de tributações autónomas as quantias pagas a título de pagamentos especiais por conta e os investimentos que a Requerente efetuou abrangidos pelo SIFIDE.

Começar-se-á por apreciar esta questão da aplicação do artigo 90.º do CIRC à liquidação de tributações autónomas, pois da sua solução depende a apreciação da questão da dedutibilidade do SIFIDE e dos pagamentos especiais por conta à coleta daquelas tributações autónomas.

Questão da aplicação do artigo 90.º do CIRC às tributações autónomas

Os artigos 89.º e 90.º do CIRC estabelecem o seguinte, na redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e que é aplicável ao caso dos autos:

Artigo 89.º

Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efetuada:

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) Pela Direcção-Geral dos Impostos, nos restantes casos.*

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 – Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação internacional;

b) A relativa a benefícios fiscais;

c) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;

d) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 – (Revogado pela Lei n.º 3-B/10)

4 – Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efetuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 – As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou

membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 – Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

7 – Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 – Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efetuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

9 – Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efetuadas anualmente liquidações com base na matéria coletável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria coletável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

10 – A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.

Assinale-se desde já que a questão essencial não está em saber se as tributações autónomas são ou não IRC sendo claro que a liquidação das tributações autónomas se efetua com base nos artigos 89.º e 90.º n.º 1 do Código do IRC mas, na verdade, aplicando regras diferentes para o cálculo do imposto:

- (1) num caso a liquidação opera, mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria coletável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código e
- (2) no outro caso, são apuradas diversas coletas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma.

Daqui resulta que o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte da coleta do IRC com a qual exista uma

correspondência direta, por forma a ser mantida a coerência da estrutura conceptual do regime-regra do imposto.

Conclui-se daqui, se bem se entende, que não há sequer controvérsia entre as Partes quanto à aplicação do artigo 90.º do CIRC à liquidação das tributações autónomas, limitando-se a divergência à forma de proceder à liquidação, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira entende, se bem entendemos, que são apuradas diversas coletas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma e as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, entendendo que ela não se verifica em relação à coleta do IRC que resulta das tributações autónomas.

De qualquer forma, os referidos artigos 89.º e 90.º do CIRC, bem como outras normas deste Código, como as relativas as declarações previstas nos artigos 120.º e 122.º, são aplicáveis às tributações autónomas.

Desde logo – reafirma-se -, é hoje pacífico, na sequência de inúmera jurisprudência arbitral (grande parte dela citada pela própria Requerente) e das posições assumidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que o imposto cobrado com base em tributações autónomas previstas no CIRC tem a natureza de IRC.

De resto, para além da unanimidade da jurisprudência, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa hoje margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código.

Ora, o artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).

Por isso, aquele artigo 90.º aplica-se também à liquidação do montante das tributações

autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, na sequência da apresentação ou não de declarações, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação.

Assim, as diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável restringem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis, que são as previstas nos Capítulos III e IV do CIRC para o IRC que tem por base o lucro tributável e no artigo 88.º do CIRC para o IRC que tem por base a matéria tributável das tributações autónomas e as respetivas taxas.

Mas, as formas de liquidação que se preveem no Capítulo V do mesmo Código são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.

No entanto, a circunstância de uma autoliquidação de IRC, efetuada nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, poder conter vários cálculos parciais com base em várias taxas aplicáveis a determinadas matérias coletáveis, não implica que haja mais que uma liquidação, como resulta dos próprios termos daquela norma ao fazer referência a «liquidação», no singular, em todos os casos em que é «feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º», tendo «por base a matéria coletável que delas conste» (seja a determinada com base nas regras dos artigos 17.º e seguintes seja a determinada com base nas várias situações previstas no artigo 88.º).

Aliás, não são apenas as liquidações previstas no artigo 88.º que podem englobar vários cálculos de aplicação de taxas a determinadas matérias coletáveis, pois o mesmo pode suceder nas situações previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 87.º.

De qualquer forma, sejam quais forem os cálculos a fazer, é unitária autoliquidação que o sujeito passivo ou a Autoridade Tributária e Aduaneira devem efetuar nos termos dos artigos 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), e 120.º ou 122.º, e com base nela que é calculado o IRC global, sejam quais forem as matérias coletáveis relativas a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente.

Aliás se este artigo 90.º não fosse aplicável à liquidação das tributações autónomas previstas no CIRC, teríamos de concluir que não haveria qualquer norma que previsse a sua liquidação, o que se reconduziria a ilegalidade, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que exige que a liquidação de impostos se faça «nos termos da lei».

Refira-se ainda a nova norma do n.º 21 aditada ao artigo 88.º do CIRC pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, independentemente de ser ou não verdadeiramente interpretativa, em nada altera esta conclusão, pois aí se estabelece, no que concerne à forma de liquidação das tributações autónomas, que ela *«é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores»*.

Com efeito, se é certo que esta nova norma vem explicitar como é que se calculam os montantes das tributações autónomas (o que já decorria do próprio texto das várias disposições do artigo 88.º) e que a competência cabe ao sujeito passivo ou à Administração Tributária, nos termos do artigo 89.º, é também claro que não se afasta a necessidade de utilizar o procedimento previsto no n.º 1 do artigo 90.º, designadamente nos casos previstos na sua alínea c) em que a liquidação cabe à Administração Tributária e Aduaneira, com *«base os elementos de que a administração fiscal disponha»*, que parece ser inquestionável que abrangerão a possibilidade de liquidar com base em tributações autónomas, se a Autoridade Tributária e Aduaneira dispuser de elementos que comprovem os seus pressupostos.

Por isso, quer antes quer depois da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, o artigo 90.º, n.º 1, do CIRC é aplicável, nos termos referidos, à liquidação de tributações autónomas, ou seja, com apuramento de forma autónoma e distinta do processado nos termos do citado artigo 90.º.

A questão da dedutibilidade de despesas de investimento previstas no SIFIDE às quantias devidas a título de tributações autónomas.

Compulsadas a normas que regiam o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial⁸, vulgo SIFIDE, nas circunstâncias de tempo que relevam para os presente autos, verificamos que, segundo o artigo 4º (Âmbito da dedução) do diploma:

«Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem:

a) Taxa de base – 32,5% das despesas realizadas naquele período;

b) Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euros) 1 500 000.

2 – (...)

3 - A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.

4 - As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato».

O SIFIDE permite às empresas a obtenção de um benefício fiscal, em sede de IRC, proporcional à despesa de investimento em investigação e desenvolvimento (ao nível dos processos, produtos e organizacional) que consigam evidenciar, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido (Cfr Lei n.º 55-

⁸ Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto para vigorar entre 2006 e 2010, Lei n.º 55-A /2010, de 31 de Dezembro (artigo 133.º) institui o SIFIDE II a vigorar entre 2011 e 2015, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

A/2010 de 31 de Dezembro, Decreto-Lei n.º 82/2013 de 17 de Junho e Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro.⁹

O SIFIDE visa aumentar a competitividade das empresas, apoiando o seu esforço em Investigação e Desenvolvimento através da dedução à coleta do IRC das respetivas despesas.

Foi criado como medida de estímulo à participação do setor empresarial no esforço global de investigação e desenvolvimento. A experiência resultante da sua aplicação permite concluir que este mecanismo tem contribuído para um incremento efetivo da atividade de investigação e desenvolvimento por parte das empresas portuguesas.

Este sistema de incentivo passou por diversas revisões. No regime vigente a partir de 2011 (SIFIDE II) a introdução de algumas alterações à legislação até então em vigor visou tornar esse regime mais atrativo para as empresas.

O benefício a obter com o SIFIDE II traduz-se na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, um montante de crédito fiscal que resulta do somatório das seguintes parcelas:

- Taxa base: 32,5% das despesas realizadas no exercício;

⁹ Importa referir, sucintamente, que o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial visa aumentar a competitividade das empresas, apoiando o seu esforço em Investigação e Desenvolvimento através da dedução à coleta do IRC das respetivas despesas. O SIFIDE foi criado em 1997 como medida de estímulo à participação do setor empresarial no esforço global de I&D. A experiência resultante da sua aplicação permite concluir que este mecanismo tem contribuído para um incremento efetivo da atividade de I&D por parte das empresas portuguesas. O sistema de incentivo passou por diversas revisões.

O SIFIDE II passou a vigorar a partir de 2011 com a introdução de algumas alterações à legislação que o tornam ainda mais atrativo para as empresas. A Lei do Orçamento do Estado para 2011 – Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, alterado posteriormente pela Lei 83-C/2013 de 31 de Dezembro, veio instaurar o SIFIDE II, que veio substituir o SIFIDE, com o objetivo de continuar a aumentar a competitividade das empresas, apoiando os seus esforços em I&D. O Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarias II, a vigorar no período de 2013 a 2020, visa apoiar as atividades de Investigação e de Desenvolvimento, relacionadas com a criação ou melhoria de um produto, de um processo, de um programa ou de um de um equipamento, que apresentem uma melhoria substancial e que não resultem apenas de uma simples utilização do estado atual das técnicas existentes.

- Taxa incremental: 50% do acréscimo das despesas realizadas no exercício face à média aritmética simples das despesas realizadas nos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1.500.000.

Ou seja: trata-se, no essencial, na possibilidade de deduzir à coleta de IRC apurada no exercício, o montante de crédito fiscal verificado. As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo exercício imediato.

A questão prévia a este respeito e tendo em vista o objeto do litígio, é a de saber como calcular o montante a que alude o artigo 90.º, do CIRC a que deve então ser deduzido o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, numa dupla percentagem: 32,5% das despesas realizadas no período de tributação e 50% do acréscimo das despesas realizadas no período de tributação em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 1 500 000 euros.

Subsumindo:

Pretende a requerente que os créditos fiscais que, nos anos de 2012 e 2013, lhe foram reconhecidos em sede de SIFIDE sejam deduzidos à coleta produzida pelas tributações autónomas que a oneraram nesses exercícios fiscais.

Ora compulsadas a normas que regiam o SIFIDE II, constata-se que, segundo o artigo 4.º (Âmbito da dedução) do diploma em conjugação com o artigo 90.º, do CIRC, os valores que traduzam o benefício fiscal em sede de SIFIDE são deduzidos *“aos montantes apurados nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência”* (sublinhados nossos) e na liquidação respeitante ao período de tributação em que se realizem as despesas para o efeito elegíveis e que, na falta ou insuficiência de coleta apurada nesses termos, as despesas que não possam ser deduzidas no exercício em que forem realizadas *«poderão ser deduzidas até ao 6.º exercício imediato»*.

Pois bem, a coleta a que se refere o artigo 90.º quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte (situação que ocorre nos autos), é apurada com base na matéria coletável que conste nessa liquidação/autoliquidação [cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC].

Deste modo, o crédito em que se traduz o SIFIDE é deduzido apenas à coleta assim apurada, ou seja, à coleta apurada com base na matéria coletável (cfr. artigo 5.º, alínea a), da citada Lei reguladora do SIFIDE) e não à coleta resultante das tributações autónomas.

Ou seja: existe um impedimento legal expresso no Código do IRC para que os créditos dele (SIFIDE) decorrentes sejam deduzidos às tributações autónomas.

As tributações autónomas

Relativamente às tributações autónomas, reafirma-se que estas são apuradas de forma autónoma e distinta do apuramento processado nos termos do artigo 90.º do CIRC.

Conforme decidido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, IRC e tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas. O IRC incide sobre os rendimentos obtidos e os lucros diretamente imputáveis ao exercício de uma certa atividade económica, por referência ao período anual, e tributa, por conseguinte, o englobamento de todos os rendimentos obtidos no período tributação. Pelo contrário, na tributação autónoma em IRC - segundo a própria jurisprudência constitucional -, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Por isso se entende que estamos perante um imposto de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo ao longo do tempo, gerando a obrigação de pagamento de imposto com carácter regular.

Assim é que a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada, como se viu, conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento ou com os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que

incide sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa (cfr. Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12).

Desenvolvendo e historiando melhor a questão da natureza das tributações autónomas e o seu grau de conexão com o IRC:

Há que recuar ao ano de 1990 para encontrar a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma e que ocorreu com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que *«as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»*

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista.

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

Saldanha Sanches (**Manual de Direito Fiscal**, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, escreveu

o seguinte: “(...)Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valoração negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de €40 000 (artigo 81.º, n.º 4).

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 – excepcionalmente – em objeto de tributação (...)” (sublinhado nosso).

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos

num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida

“taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (**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.

As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo do regime da não dedutibilidade anteriormente previsto no CIRC.

Com efeito, na sua génese estava a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, constituindo as tributações autónomas uma forma alternativa e mais eficaz de correção dos custos sempre que se trate de áreas mais propícias à evasão fiscal (ajudas de custo, despesas de representação, despesas com viaturas, etc.).

Assim, não seria razoável, antes até contrário ao motivo que levou o legislador a tributar autonomamente aquelas despesas que, através da sua dedução ao lucro tributável a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das tributações autónomas.

A jurisprudência arbitral tem decidido no sentido de que as tributações autónomas pertencem, por regra, sistematicamente, ao IRC, e não ao IVA, ao IRS, ou a um qualquer outro imposto do sistema fiscal português. É o caso, entre outros, dos processos Arbitrais n.ºs 166/2014-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 6/2014-T, 36/2014-T e 697/2014-T.

Elas estão, por isso, fortemente ligadas aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica e empresarial por eles levada a cabo. Do que se trata, nas tributações autónomas é, com efeito, de tributar certas despesas ou encargos (gastos), vistas estas na sua relação com a ideia geral de lucro real e efetivo e a tributação do rendimento.

Com efeito, parece-nos fora de dúvida que o mecanismo de tributação autónoma do conjunto das realidades previstas no artigo 88.º do CIRC visa, primacialmente, acautelar os

equilíbrios gerais do próprio sistema fiscal, os equilíbrios específicos do IRC e a receita do próprio imposto. Isto é, visa impedir que através da relevação significativa de encargos como os previstos no artigo 88.º, se não introduzam entorses afetadoras do sistema e a expectativa sobre o que deverá ser a receita “normal” do imposto não saia gorada. No caso, como é igualmente consabido, do que se trata é de desincentivar a realização / relevação dessas despesas, desde logo porque, pela sua natureza e fins, elas podem ser mais facilmente objeto de desvio para consumos que, na essência, são privados ou correspondem a encargos que não deixam de ter, também, como finalidade específica e última, o evitamento do imposto. Realidades que apresentam alguma medida de censurabilidade já que, não violando diretamente a lei, geram desequilíbrios sensíveis e importantes sobre a ideia geral de justiça, sobre o dever fundamental de contribuir na proporção dos seus haveres, da igualdade, do sacrifício, da proporcionalidade da medida do imposto em face das manifestações possíveis de riqueza, da tributação do rendimento real e da justiça.

Funcionando de um modo diferente do que constitui o escopo essencial do IRC – que tributa os rendimentos – as tributações autónomas, reafirma-se, tributam certas despesas ou encargos específicos – e constituem uma realidade instrumental, acessória desse imposto, na justa medida em que é em função dele que foram instituídas e são, por isso, passíveis de lhes ser reconhecida uma instrumentalidade ou acessoriedade de fins, radicada na salvaguarda dos fins do próprio imposto onde se manifestam.

Tem-se assim como certo que as tributações autónomas não constituem IRC em sentido estrito mas encontram-se a este (IRC) imbricadas, devendo conter-se nos “outros impostos” de que nos dá conta a parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC [redação então vigor e atual artigo 23.º-A/1-a), do CIRC) (sublinhado nosso)].

Como se ponderou no muito recente acórdão do Tribunal Constitucional em recurso de decisão arbitral tributária, “(...) *a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre*

certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal (...) [Cfr Acórdão n.º 197/2016 do Tribunal Constitucional, in DR, 2ª Série, n.º 99, de 23 de maio de 2016].

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

“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, (...). Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta.

Deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC (...) [voto do Juiz do Tribunal Constitucional Vítor Gomes no Acórdão desse Tribunal proferido no Processo n.º 2014/2010. Este entendimento foi posteriormente confirmado ou reiterado pelo Acórdão do Plenário do TC n.º 617/2012 - processo n.º

150/12, de 31/1/2013 e no Acórdão n.º 197/2016- processo n.º 465/2015, para além do citado Acórdão n.º 197/2016].

Foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do STA (2.ª secção, processo 830/11, de 21-03-2012) “que sob a designação de tributações autónomas se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do (então) art.º 81.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do [então] art.º 81.º) e que não são consideradas como custo no cálculo do rendimento tributável em IRC.

Refira-se contudo que já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no (então) art. 81.º n.º 3 do CIRC e ajudas de custo estão afetas á atividade empresarial e “indispensáveis” pelo que são fiscalmente aceites nalguns casos ainda que dentro de certos limites.

Por sua vez, o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 18/11, diz-nos que existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a “encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos” e que por isso a proibição da aplicação retroativa da lei nova não se aplica, pois tais encargos teriam sido incorridos independentemente do regime fiscal aplicável: isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas. Este argumento do Tribunal Constitucional, a propósito da aplicação retroativa da lei fiscal às tributações autónomas (e esta matéria da aplicação da lei no tempo não cabe no objeto desta decisão), interessa-nos apenas salientar que o Tribunal reconhece que este regime constitui uma limitação à tributação do rendimento real (a qual é garantida pelo art.º 104.º n.º 2 da CRP).

Em recente Acórdão (n.º 310/12, de 20 de Junho, Relator Conselheiro João Cura Mariano), o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11, aproximando-se do citado voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º

830/11, todos citados nos parágrafos anteriores, nos termos seguintes: “(...) *Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação. Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo. Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa (...)*”

Analisada ainda sob outro prisma, haverá que considerar as tributações autónomas no contexto de normas anti-abuso específicas e a sua similitude com o regime previsto sob o n.º 1 do artigo 65.º do CIRC, na redação de 2011 (“*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 realizada e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*”).

Visando as tributações autónomas reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide e ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza, potencia, não poderá ser ela mesma através da sua dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício constituir fator de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.

Concluindo: as tributações autónomas, que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC, integram o regime e são devidas a título deste imposto, não constituindo as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.

Este entendimento foi legal e mais recentemente clarificado pelo artigo 3.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que aditou o artigo 23.º A) ao CIRC (ao mesmo tempo que o seu artigo 13.º revogou o artigo 45.º), com a seguinte redação:

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

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

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

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

Assim é que, no caso *sub judicio*, não se antolha qualquer violação pela AT das regras de procedimento e/ou de forma de liquidação previstas no artigo 90.º, do CIRC com a desconsideração, para o efeito, das tributações autónomas liquidadas e pagas pela requerente.

Daí que não ocorra a pretendida ilegalidade no cálculo da coleta relativa a IRC nos exercícios da requerente de 2012 e 2013 para efeitos da dedução das sobreditas despesas elegíveis no âmbito do SIFIDE.

A evolução do PEC – Pagamento Especial por conta de IRC devido a final e seu regime

A génese e a evolução do PEC desenvolvem-se em três estádios, designadamente (i) o regime que vai do seu nascimento até ao ano 2000; (ii) o regime aplicável aos exercícios de 2001 e 2002; e o regime subsequente que vigora até hoje.

Na sua versão inicial o PEC foi apresentado como ferramenta de melhoria do sistema, que era e é muito baseado na declaração dos rendimentos pelos contribuintes. A sua introdução no sistema fiscal foi simultânea com a redução da taxa geral do IRC em dois pontos percentuais. A ocorrência dos dois factos não é coincidência; por um lado, reduziu-se a taxa aplicável aos contribuintes pagadores de imposto; através do PEC promoveu-se o pagamento especial de quantia a título de imposto, ainda que a título provisório, pelos sujeitos passivos que apesar de continuarem a desenvolver a sua atividade ano após ano, persistiam em declarar rendimentos negativos ou nulos, escapando à tributação efetiva. É pois, como medida de combate às “práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos” que o PEC foi justificado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, que o instituiu.

A provisoriedade do pagamento do imposto residia afinal na possibilidade de deduzir as quantias pagas como PEC ao IRC apurado nos termos gerais, fixados no artigo 71.º do CIRC então vigente (do qual ainda não faziam parte as tributações autónomas), embora essa dedução só fosse possível se apesar dessa operação o valor do imposto a pagar fosse positivo (71.º-6 CIRC.1998). Não havendo IRC a pagar nos termos gerais, o valor do PEC satisfeito podia ser reportado para o exercício seguinte (74.º-A-1) ou reembolsado mais tarde (74.º-A-2). Procurava-se assim garantir que a generalidade dos sujeitos passivos satisfizesse valor por conta do IRC, calculado provisoriamente sobre o volume de negócios do exercício anterior (83.º-A). No fundo ficcionava-se que todas as empresas teriam por tendência um lucro tributável, calculado de acordo com os parâmetros gerais, equivalente a 1% do seu volume de negócios do ano anterior, acertando-se posteriormente a conta, se assim não fosse.

Tal como bem se faz notar no Acórdão Arbitral proferido no Proc. 722/2015-T, do CAAD, que aqui seguimos de perto, a reforma do IRC operada em 2000-2001 através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, reduziu o carácter de pagamento por conta que o imposto tinha, impedindo o seu reembolso enquanto o contribuinte se mantivesse em atividade e impôs que o reporte das quantias satisfeitas fosse feito apenas até ao quarto exercício subsequente (74.º-A-1 CIRC.2001). Desta norma restritiva resulta, pela primeira vez, a possibilidade do PEC se transformar em coleta mínima (neste sentido, TERESA GIL, *Pagamento Especial por Conta*, Revista Fisco. Ano XIV, (março 2003), n.º 107-108, p. 12) quando não fosse possível deduzir as quantias satisfeitas, por esgotamento do período de reporte. Em síntese, é possível afirmar que as alterações introduzidas nesta reforma não só mantiveram como acentuaram a tónica de combate à evasão fiscal que tinha animado a introdução do PEC. Apesar de nesta ocasião as “tributações autónomas” terem sido introduzidas no CIRC, não foi previsto qualquer mecanismo de articulação entre os dois instrumentos.

A terceira configuração do PEC é introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, que no seu artigo 27.º introduziu um novo regime da dedutibilidade do PEC no artigo 87.º, n.º 3, do CIRC, repondo a possibilidade de reembolso das quantias entregues a título de pagamento especial por conta e não abatidas na liquidação anual de IRC. Manteve-se ainda aqui o carácter de medida de perseguição da evasão fiscal, embora se tenha aligeirado, sem

o abolir completamente, o cunho de coleta mínima, face aos apertados condicionalismos impostos para o reembolso.

Dispõe o artigo 104.º do CIRC que: *“As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:*

- a) *Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;”*

(...)

E o art.º 106.º do CIRC dispõe: *“Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.”*

Do que antecede resulta a obrigatoriedade, para os sujeitos passivos de IRC, de efetuar pagamentos por conta do IRC que será devido a final. Como é sabido, a técnica dos pagamentos por conta consiste, no geral, num mero mecanismo de antecipação do imposto que venha a ser devido a final. Trata-se, como é pacificamente aceite e bem se salientou no A. Arbitral proferido no proc. 722/2015-T do CAAD, e noutras, *“de um meio que tem vantagens para o Estado pois permite-lhe antecipar o recebimento do imposto, ao mesmo tempo que assegura a sua coleta no momento ou à medida que o rendimento se produz, sem prejuízo do apuramento final e com observância do apuramento do que for devido segundo o método geral de tributação pelo lucro real.”*

É verdade que a razão de ser dos pagamentos por conta e do pagamento especial por conta, partindo deste tronco comum - já que, inequivocamente, ambos são o produto de uma técnica tributária pela qual a coleta do imposto devido a final é antecipada – diverge pois, ainda assim, apresentam (no segundo caso), justificações algo diferenciadas. Ao passo que

a razão de ser dos pagamentos por conta se esgotam, a nosso ver, nos fundamentos supra evidenciados, já o pagamento especial por conta, não perdendo essa finalidade de vista, tem ainda uma outra que se lhe adicionou. Com efeito, como bem se refere no Ac. Arbitral proc. n.º 113/2015-T, “na doutrina e na jurisprudência o regime do PEC sempre foi tido como sistema para evitar a evasão fiscal e para garantir o pagamento de imposto por todas as empresas em atividade.” É, também isso que resulta do trabalho doutrinário desenvolvido pelo Tribunal Constitucional. Do seu acórdão n.º 494/2009, resulta que o PEC, no recorte que lhe foi dado no CIRC, está também “indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais”, procurando garantir que os rendimentos manifestados pelos contribuintes “correspond[em] ao rendimento tributável realmente auferido”. [Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional (plenário) n.º 494/2009 de 29-09-2009, processo n.º 150/12 (VÍTOR GOMES), disponível em <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090494.html>>.

O citado Acórdão n.º 494/2009 do Tribunal Constitucional identifica múltiplos trabalhos científicos que se pronunciaram no mesmo sentido, como é o caso de Teresa Gil, *ob. e loc. cit.*, que deu conta das circunstâncias que rodearam a introdução do PEC, designadamente das dificuldades na aplicação do princípio da tributação pelo lucro real, constatadas face à “divergência que existe entre os lucros efetivamente obtidos e aqueles que são declarados pelas empresas e, portanto, objeto de tributação”.

Como se tem dito, e neste passo, fazemos nossas a síntese invocada na supra referida Decisão Arbitral, em que o regime atual do PEC é assim caracterizado por “(i) ter ligação indissociável à luta contra a evasão e fraude fiscais; (ii) ter sido introduzido no CIRC em março de 1998, antes das taxas de tributação autónoma que só passaram a fazer parte da sua sistemática na reforma de 2000-2001; (iii) na conceção do PEC previu-se a sua dedução à coleta na liquidação do IRC calculado sobre o rendimento real; (iv) a recuperação do crédito resultante do PEC está subordinada a condições de obtenção de rácios de rentabilidade próprios das empresas do sector de atividade em que se inserem ou à justificação da situação de crédito por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo (87.º-3 do CIRC).

Questão subsequente é a de saber se estas razões especiais são de molde a permitir que se deduza à coleta das tributações autónomas quer benefícios fiscais a que o contribuinte

tenha direito, quer o próprio PEC. Quanto às primeiras já nos pronunciamos supra no sentido de tal impossibilidade. Quanto ao PEC o facto é que ele não é mais do que um pagamento por conta do IRC que será (presumivelmente) devido a final pelo sujeito passivo, ainda que com algumas características especiais. E, logo assim, ele é IRC para todos os efeitos legais havendo, todavia, regras especiais para a sua devolução.

Ao contrário das tributações autónomas, que são coleta devida em razão de comportamentos que a lei deseja desincentivar e, por isso, penalizam a relevação de certos gastos pelas razões indicadas, no PEC do que se trata é de garantir que seja adiantado a título de IRC e sem prejuízo da sua dedução à coleta geral do imposto, apurada por efeito da operação de liquidação *stricto sensu*, certa medida do imposto.

Ora, como bem se refere no Acórdão Arbitral proc. 13/2015-T, “o PEC passou a fazer parte do sistema do IRC cuja liquidação foi concebida para apurar o imposto diretamente incidente sobre o rendimento declarado. Quando haja lugar a prejuízo fiscal o sujeito passivo tem ainda assim que suportar o PEC; essa foi aliás a razão da sua introdução. Se determinada empresa tiver sucessivamente prejuízos fiscais, suportará sistematicamente imposto, pois o sistema duvida da sua possibilidade de funcionamento em situação permanentemente deficitária, exigindo-lhe que satisfaça provisoriamente (por conta), determinado valor. Poderá reembolsá-lo se provar que essa situação é comum no seu setor de atividade ou se a AT verificar a regularidade das suas declarações. Este foi o equilíbrio que o CIRC exigiu para manter um sistema baseado nas declarações feitas pelos contribuintes.

Já o imposto resultante da tributação autónoma fundamenta-se tão só na perseguição à evasão fiscal por transferência de rendimento e tem o efeito dissuasor e compensatório. Se se permitir a dedução do PEC à coleta resultante da tributação autónoma, gerar-se-ão os propósitos do sistema em que a norma do 83.º-2-e CIRC se insere, pois o produto do pagamento especial por conta que deveria manter-se “estacionado” na titularidade da Fazenda Pública será afetado à extinção da dívida do sujeito passivo resultante das tributações autónomas, aligeirando assim a pretendida pressão para evitar a evasão fiscal “declarativa”. Existe efetivamente um conflito inconciliável entre a ratio do PEC – o combate à evasão ou a pressão para correção das declarações – e a afetação dos seus

créditos à satisfação de outras obrigações que não sejam as que resultam do apuramento do IRC calculado sobre o resultado tributável.

Em termos práticos a possibilidade de dedução do PEC às tributações autónomas implicaria que mesmo que determinada empresa estivesse eternamente em situação de prejuízo, nenhum imposto sobre o seu rendimento real teria que suportar, enquanto aplicasse o PEC à satisfação das tributações autónomas. Para mais as próprias tributações autónomas (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, citado) perderiam o seu carácter anti abuso, passando a confundir-se afinal com o imposto calculado sobre o lucro tributável. Ora não são esses os objetivos do sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas e a melhor interpretação da norma contida no artigo 83.º-2-e CIRC não é essa decididamente aquela que permite deduzir os pagamentos especiais por conta à coleta resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma.”

Em suma, ponderáveis razões, derivadas das finalidades que se pretenderam alcançar legislativamente com a criação do pagamento especial por conta, justificam uma interpretação restritiva dos artigos 90.º, n.º 1, e 93.º, n.º 3, do CIRC, em especial da referência que neste último se faz «ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do CIRC».

De realçar que este entendimento arbitral se encontra, mais uma vez, em sintonia com o novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC aditado, como vimos, pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ao estabelecer que ao montante apurado das tributações autónomas não são «efectuadas quaisquer deduções».

Também, neste caso, o legislador se limitou a acolher, clarificando-a, uma solução que os tribunais, com o recurso às regras vigentes e por aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica, estavam em condições de extrair do regime a aplicar, o que se limitou a fazer este coletivo, no caso dos autos.

Com efeito, embora o artigo 135.º atribua, como já ficou dito, natureza interpretativa ao n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, o que conjugado com o artigo 13.º do Código Civil conduz à sua aplicação retroativa, como ficou demonstrado da argumentação supra exposta, a solução encontrada por este coletivo não necessitou de fazer aplicação deste novo preceito. No mesmo sentido vai o Acórdão Arbitral atrás citado n.º 673/2015-T, onde a este propósito se concluiu igualmente, entre o mais, que a solução já resultava do teor literal do

artigo 93.º, n.º 1, do CIRC, “(...) *sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei, já que a interpretação restritiva é admissível quando haja razões ponderosas para concluir que o alcance do texto legal atraiçoa o pensamento legislativo ou é necessário otimizar a harmonização de interesses conflitantes que duas normas visam tutelar.*”

Apreciados os factos e a pretensão da Requerente no sentido de ver deduzida à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do PEC efetuado em sede de IRC, à luz de tudo quanto vem exposto, tal pretensão não pode deixar de improceder.

Pelas razões expostas a pretensão da Requerente tem necessariamente que improceder, uma vez que a liquidação impugnada cumpre com a legalidade, pois assenta em correta interpretação das normas citadas.

Pedido subsidiário

Formalmente um pedido subsidiário o que é apresentado ao Tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior (Cfr artigo 554.º-1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT).

Em sede principal está assim formulado o pedido:

“(...) Deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificado e, bem assim, a ilegalidade das Autoliquidações de IRC, incluindo taxas de tributação autónoma, da A..., relativas aos exercícios de 2012 e 2013, no que respeita aos montantes de taxas de tributação autónoma em IRC de €44.151,89 (2012) e € 28.934,15 (2013), respetivamente, com a sua conseqüente anulação nestas partes por afastamento indevido das deduções à coleta, atenta a manifesta ilegalidade das liquidações nestas partes, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso à requerente destas quantias, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados, até integral reembolso, no que respeita a €44.151,89 (2012), desde 31 de Maio de 2013 quanto a € 42.306,19, e desde 1 de Setembro de 2013 quanto a € 1.845,70, e contados no que respeita a € 28.934,15 (2013), desde 30 de Maio de 2014 quanto a € 27.552,10, e desde 1 de Setembro de 2014 quanto a €1.382,05.

E o pedido subsidiário vem assim formulado:

“(...) Subsidiariamente, caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, deverá então ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem conseqüentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação (cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), com o conseqüente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios contados das mesmas datas(...)”.

Ou seja: está formulado este “pedido subsidiário” não para ser tomado em consideração somente se vier a improceder o pedido principal mas apenas para a eventualidade de não ser sufragado pelo Tribunal um determinado entendimento ou interpretação da Lei (*in casu* a aplicação do artigo 90.º, do CIRC, às tributações autónomas).

Não há assim, em sentido formal e próprio, um verdadeiro pedido subsidiário.

De todo o modo, a apreciação de tal matéria foi já feita supra, transcrevendo-se, no essencial, o seguinte:

“(...) A questão essencial não está em saber se as tributações autónomas são ou não IRC sendo claro que a liquidação das tributações autónomas se efetua com base nos artigos 89.º e 90.º n.º 1 do Código do IRC mas, na verdade, aplicando regras diferentes para o cálculo do imposto:

- (1) num caso a liquidação opera, mediante a aplicação das taxas do artigo 87.º à matéria coletável apurada de acordo com as regras do capítulo III do Código e*
- (2) no outro caso, são apuradas diversas coletas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma.*

Daqui resulta que o montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º não tem um carácter unitário, já que comporta valores calculados segundo regras diferentes, a que estão associadas finalidades também diferenciadas, pelo que as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte da coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, por forma a ser mantida a coerência da estrutura

conceptual do regime-regra do imposto.

Conclui-se daqui, se bem se entende, que não há sequer controvérsia entre as Partes quanto à aplicação do artigo 90.º do CIRC à liquidação das tributações autónomas, limitando-se a divergência à forma de proceder à liquidação, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira entende, se bem entendemos, que são apuradas diversas coletas consoante a diversidade dos factos que originam a tributação autónoma e as deduções previstas nas alíneas do n.º 2 só podem ser efetuadas à parte do coleta do IRC com a qual exista uma correspondência direta, entendendo que ela não se verifica em relação à coleta do IRC que resulta das tributações autónomas.

De qualquer forma, os referidos artigos 89.º e 90.º do CIRC, bem como outras normas deste Código, como as relativas as declarações previstas nos artigos 120.º e 122.º, são aplicáveis às tributações autónomas.

Desde logo – reafirma-se -, é hoje pacífico, na sequência de inúmera jurisprudência arbitral (grande parte dela citada pela própria Requerente) e das posições assumidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que o imposto cobrado com base em tributações autónomas previstas no CIRC tem a natureza de IRC.

De resto, para além da unanimidade da jurisprudência, o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a), do CIRC, na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, não deixa hoje margem para qualquer dúvida razoável, corroborando o que já anteriormente resultava do teor literal do artigo 12.º do mesmo Código.

Ora, o artigo 90.º do CIRC refere-se às formas de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, aplicando-se ao apuramento do imposto devido em todas as situações previstas no Código, incluindo a liquidação adicional (n.º 10).

Por isso, aquele artigo 90.º aplica-se também à liquidação do montante das tributações autónomas, que é apurado pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, na sequência da apresentação ou não de declarações, não havendo qualquer outra disposição que preveja termos diferentes para a sua liquidação.

Assim, as diferenças entre a determinação do montante resultante de tributações autónomas e o resultante do lucro tributável restringem-se à determinação da matéria tributável e às taxas aplicáveis, que são as previstas nos Capítulos III e IV do CIRC para o

IRC que tem por base o lucro tributável e no artigo 88.º do CIRC para o IRC que tem por base a matéria tributável das tributações autónomas e as respetivas taxas.

Mas, as formas de liquidação que se preveem no Capítulo V do mesmo Código são de aplicação comum às tributações autónomas e à restante matéria tributável de IRC.

No entanto, a circunstância de uma autoliquidação de IRC, efetuada nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, poder conter vários cálculos parciais com base em várias taxas aplicáveis a determinadas matérias coletáveis, não implica que haja mais que uma liquidação, como resulta dos próprios termos daquela norma ao fazer referência a «liquidação», no singular, em todos os casos em que é «feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º», tendo «por base a matéria coletável que delas conste» (seja a determinada com base nas regras dos artigos 17.º e seguintes seja a determinada com base nas várias situações previstas no artigo 88.º).

Aliás, não são apenas as liquidações previstas no artigo 88.º que podem englobar vários cálculos de aplicação de taxas a determinadas matérias coletáveis, pois o mesmo pode suceder nas situações previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 87.º.

De qualquer forma, sejam quais forem os cálculos a fazer, é unitária a autoliquidação que o sujeito passivo ou a Autoridade Tributária e Aduaneira devem efetuar nos termos dos artigos 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), e 120.º ou 122.º, e com base nela que é calculado o IRC global, sejam quais forem as matérias coletáveis relativas a cada um dos tipos de tributação que lhe esteja subjacente.

Aliás se este artigo 90.º não fosse aplicável à liquidação das tributações autónomas previstas no CIRC, teríamos de concluir que não haveria qualquer norma que previsse a sua liquidação, o que se reconduziria a ilegalidade, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que exige que a liquidação de impostos se faça «nos termos da lei».

Ora como se deixou dito supra não se antolha qualquer violação pela AT das regras de procedimento e/ou de forma de liquidação previstas no artigo 90.º, do CIRC com a desconsideração, para o efeito, das tributações autónomas liquidadas e pagas pela Requerente (...).

Daqui se conclui ser aplicável às tributações autónomas o artigo 90.º, do CIRC, mas com sujeição às especificidades descritas e que não permitem a dedução à coleta das importâncias das respetivas taxas.

III DECISÃO

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

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa mencionada e que recusou a anulação da parte ilegal, de autoliquidações de IRC identificadas nos autos e produzidas pelas taxas de tributação autónoma, dos exercícios de 2012 e 2013;
- b) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dessas autoliquidações nas partes correspondentes aos montantes de € 44.151,89 (2012) e € 28.934,15 (2013);
- c) Julgar prejudicado o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso desses montantes e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios;
- d) Julgar prejudicado, nos termos mencionados, pela apreciação e decisão do pedido principal o pedido formulado nos seguintes termos: *“(...)caso se entenda que o artigo 90.º do CIRC não se aplica às tributações autónomas, deverá então ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas (e serem consequentemente anuladas) por ausência de base legal para a sua efetivação (cfr. artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, e artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), com o consequente reembolso dos mesmos montantes e o pagamento de juros indemnizatórios contados das mesmas datas(...)”*.

Valor do processo

De conformidade com o disposto no artigo 306.º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 47/2013, de 26 de Junho, 97.º - A), n.º 1, alínea a) do Código de

Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €73.086,04

Custas

Nos termos dos artigos 12.º n.º 2, 22.º n.º 4 do RJAT, e artigos 2.º e 4.º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em €2.448,00, a cargo da Requerente.

- **Notifique-se.**

Lisboa, 31 de julho de 2016

O Tribunal Arbitral Colectivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

João Ricardo Catarino
(Árbitro Adjunto)

Armando Tavares
(Árbitro Adjunto)

NOTA: Feito o depósito deste acórdão no CAAD, pelo Presidente do Tribunal, em 9 de agosto de 2016.

Lisboa, 9 de agosto de 2016



O Presidente do Tribunal,

José Poças Falcão