



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 113/2015-T

Tema: Tributação autónoma em IRC; PEC

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1. Relatório

2. **Constituição do tribunal arbitral**

A..., S.A., pessoa coletiva número ..., com sede na Rua..., ..., ..., ...-..., ... com o capital social de € 10.269.840,00, apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**².

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 19-02-2015 e foi notificado à AT em 02-03-2015.

Nos termos em que dispõem as normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 15-04-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

² Nesta decisão designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 30-04-2015. Em 30-10-2015 este tribunal arbitral prorrogou o prazo para emissão e notificação às partes da decisão arbitral em 2 meses, nos termos do artigo 21º-2 do RJAT.

3. O pedido da Requerente

No seu Requerimento Inicial a Requerente peticionou:

- (i) A declaração da ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011, por não ter sido deduzida à parte da coleta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma no valor de 40.548,46 €, quantias que satisfizes a título de pagamento especial por conta em sede de IRC;
- (ii) A restituição daquele imposto indevidamente liquidado e pago, acrescido de juros contados desde 31-05-2012.

A Requerente fundamenta o seu pedido na construção conceptual que faz a propósito da tributação autónoma em IRC, que considera ter a natureza de verdadeiro imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, apoiando-se no recorte do conceito que tem sido feito pelos tribunais. A Requerente baseia ainda a sua posição na interpretação que a própria faz de informação prestada pela AT, a propósito de questões com fundo comum.

Em síntese, a Requerente pretende que a satisfação do valor do IRC do exercício de 2011 seja proporcionada pelas forças dos seus pagamentos especiais por conta, que fez nos exercícios de 2007 e anos subsequentes (19º RI), não devendo pagar a quantia apurada na autoliquidação feita com recurso ao sistema informático da AT, que não prevê essa operação.

4. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta³ sustentando a legalidade da liquidação e defendeu a improcedência do pedido e da sua fundamentação, entendendo que os montantes em que se traduz o pagamento especial por conta são deduzidos aos montantes apurados nos termos do artigo 90º-1 do CIRC e nesta norma não se compreendem as tributações autónomas, cujo apuramento é também feito de forma separada. Acrescenta que as tributações autónomas não devem ser consideradas para efeitos

³ Nesta peça designa-se também este requerimento da AT por “R-AT”.

das deduções referidas no artigo 90º-2 do CIRC, como pretende a Requerente. Conclui defendendo a sua absolvição dos pedidos.

5. Instrução do processo e alegações

Em requerimento autuado em 13-07-2015 a AT e a Requerente prescindiram da realização da reunião do tribunal arbitral com as Partes, prevista no artigo 18.º do RJAT, por não existir controvérsia quanto à matéria de facto, tornando desnecessária a produção de outra prova para além da documental que consta dos autos. Foi junto o processo administrativo pela AT em 20-07-2015.

A Requerente e a AT acordaram na forma escrita para as alegações, que apresentaram, reiterando as posições assumidas nos articulados.

6. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

7. Decisão

8. Matéria de facto

8.1.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. A Requerente entregou no dia 28 de Maio de 2012 a sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2011. [2º e 14º RI; RI: doc. 1]
- B. Na declaração de rendimentos “IRC, modelo 22” do exercício de 2011 a Requerente apurou prejuízo para efeitos fiscais no valor de € 1.363.927,76 e

apurou tributações autónomas que se refletiram no total a pagar no valor de € 40.548,46. [15º RI; RI: doc. 1]

C. Em 31-05-2012 a Requerente fez o pagamento do valor apurado na autoliquidação de IRC do exercício de 2011 no valor de € 40.548,46. [15º RI; RI: doc. 4]

D. A Requerente fez pagamentos especiais por conta de IRC relativos aos seguintes exercícios, nos montantes indicados: [16º RI; RI: doc. 6]

Exercício	Prestação	Valor (€)
2007	1.ª Prestação	11.247,41
	2.ª Prestação	11.247,41
2008	1.ª Prestação	16.378,61
	2.ª Prestação	16.378,61
2009	1.ª Prestação	18.296,18
	2.ª Prestação	18.296,18
2010	1.ª Prestação	19.315,62
	2.ª Prestação	19.315,62
2011	1.ª Prestação	20.756,35
	2.ª Prestação	20.756,35

E. Em 28 de Maio de 2014 a requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2011 e em 4 de Dezembro de 2014 foi notificada do indeferimento daquela reclamação. [3º e 4º RI; RI: docs. 2 e 3]

8.1.2. Factos que se consideram não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

8.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados, devidamente identificada.

9. Matéria de direito

9.1.1. Questão de fundo: a dedutibilidade do PEC no IRC resultante das taxas de tributação autónoma

A questão fundamental a que cabe responder nesta decisão é a de saber se as quantias satisfeitas como pagamento especial por conta podem ser deduzidas no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma.

Cotejando a abundante jurisprudência referenciada pela Requerente há efetivamente uma linha condutora que há que realçar e que coincide com o que este tribunal arbitral perfilha: o imposto calculado por aplicação das taxas de tributação autónoma reguladas no artigo 88º do CIRC é também ele imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, *i.e.*, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas *inclui as tributações autónomas*. Se dúvidas houvesse a atual redação do artigo 23º-A CIRC desvanecê-las-ia.

Mas se esse reconhecimento pode ser um ponto de partida, a solução do caso *sub judicio* precisa que se vá um pouco mais fundo e se apure qual é o regime aplicável ao IRC calculado através das taxas de tributação autónoma. Crê-se que também esta matéria foi já dissecada e afirmada nos tribunais de forma clara; a disciplina do imposto calculado através das taxas de tributação autónoma é aquela que rege o imposto em geral, ressalvadas as situações em que a sua aplicação conflitue com a disciplina que seja especificada para as “tributações autónomas”. É-lhes assim aplicável o regime geral do IRC, nomeadamente o que é aplicável aos “prazos para apresentação de declarações, competência para a liquidação, privilégios creditórios, meios de impugnação, etc.”⁴. É claro que haverá que verificar casuisticamente que normas são aplicáveis em concreto e averiguar eventuais conflitos; é o que se fará seguidamente.

Importa primeiramente determinar o que são os tais conflitos que resultam da aplicação do regime geral do IRC à disciplina das “tributações autónomas”. Como é sabido o imposto sobre rendimento das pessoas coletivas nasceu incidindo objetivamente sobre o

⁴ A este propósito é elucidativo o Acórdão de 27-06-2014 do Tribunal Arbitral constituído no CAAD, processo n.º 59/2014-T [JORGE LOPES DE SOUSA], disponível em <http://caad.org.pt>, que traça a perspetiva histórica do quadro das chamadas “tributações autónomas”. De acordo com a menção constante do mencionado *site*, a decisão não tinha transitado em julgado na data em que esta sentença é elaborada. Não obstante essa circunstância, acolhe-se a doutrina referenciada, quanto à natureza e regime geral das “tributações autónomas”, que se tem por acertada.

lucro tributável, correspondendo este à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação (veja-se o §5 do preâmbulo do CIRC). Para determinar esse lucro tributável privilegiou-se o recurso à contabilidade, cujas técnicas e conceitos se consideraram meios idóneos para esse fim. É assim que na estrutura conceptual original do IRC o apuramento do lucro tributável toma como ponto de partida o resultado do exercício obtido através das regras técnicas da contabilidade, introduzindo-lhe depois algumas correções de sentido positivo ou negativo, de modo a que este resultado final correspondesse ao lucro tributável, *i.e.* ao rendimento real que se pretendia tributar (veja-se o §10 do preâmbulo do CIRC). É esta linha de orientação que tem expressão no artigo 17º-1 do CIRC que afirma que o lucro tributável “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. Estas correções “a deduzir” ou “a acrescer” ao resultado líquido do exercício determinado pelo método contabilístico, previstas no CIRC, eram de diversa natureza. Entre estas correções não se encontravam as “tributações autónomas”.

O imposto era então calculado aplicando a taxa geral de 36,5 % ao lucro tributável das entidades com direção efetiva ou estabelecimento estável em território português (artigo 69º CIRC.1989). A liquidação era feita, em termos análogos aos que hoje vigoram, através dos seguintes passos (71º-1 e 2 CIRC.1989): (i) apuramento da matéria coletável na declaração anual, tomando como ponto de partida o resultado contabilístico do exercício, através das correções “a deduzir” e “a acrescer”; (ii) apuramento da coleta por aplicação das taxas aplicáveis; (iii) deduções correspondentes à dupla tributação económica dos lucros distribuídos e à dupla tributação internacional e relativas à coleta de contribuição autárquica, a benefícios fiscais e a relativa a retenções na fonte. Claro que não se regulava nem podia regular o tratamento a dar às “tributações autónomas” que não faziam parte do sistema, que foi concebido nesta estrutura simples: tomar como ponto de partida o resultado contabilístico (17º-1 do CIRC.1989), corrigi-lo de forma a espelhar a rendimento que se pretende tributar através de regras qualitativamente semelhantes às que vigoravam no plano oficial de contabilidade então vigente (artigo 18º e seguintes CIRC.1989), aplicar-lhe a taxa geral (69º-1 CIRC.1989) e ao produto assim obtido fazer-lhe as deduções da tributação que de algum

modo já havia sido suportada ou haveria que sê-lo através de outro sistema fiscal (71º-2 CIRC.1989).

Há que ver agora como foram inseridas as “tributações autónomas” neste sistema.

A introdução no complexo dos impostos sobre o rendimento da aplicação de taxas de tributação autónoma, foi feita através do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de junho, que estipulou que as despesas confidenciais ou não documentadas passassem a ser tributadas autonomamente em IRS e IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10 %” (artigo 4º do Decreto-Lei citado). Para entendimento do que constituía esta nova taxa há que notar algumas singularidades da alteração: (i) o artigo 25º da Lei n.º 101/89 de 29 de dezembro⁵, que contém a alteração legislativa respetiva, embora ostente a epígrafe *Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)* e no seu número 1 preveja alterações ao CIRC, concebeu desde logo esta nova figura de forma extravagante relativamente à estrutura prevista no CIRC, optando por não a considerar *ab initio*, como alteração ao Código; (ii) embora o DL 192/90⁶ justifique no seu preâmbulo as alterações que introduz ao CIRC, não apresenta quaisquer fundamentos para a nova disciplina que regula no seu artigo 4º, para vigorar de forma independente do Código; (iii) a oneração das *despesas confidenciais ou não documentadas* que passam a ser *tributadas autonomamente em IRC a uma taxa de 10 %*, não prejudicava o tratamento que o CIRC impunha para este tipo de gastos no seu artigo 41º-1-h).

Todos os elementos indicam que a introdução do método de tributar despesas em IRC constituiu de início uma medida extravagante, fora da estrutura conceptual do IRC, criada para homenagear o princípio da tributação sobre o rendimento real equilibrado através das correções codificadas. A dita autonomia desta taxa aparece assim com *grande intensidade*; embora se considere inegavelmente que o seu produto é imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, não é já o rendimento que se tributa diretamente (como regulava o IRC) mas sim *despesas*. O intuito de combater a contabilização de despesas não reveladas aparece aqui bem evidente, em contraposição com os objetivos próprios do CIRC.

O regime instituído pelo DL 192/90 foi sucessivamente atualizado nas leis que aprovaram os Orçamentos do Estado no capítulo onde são tratados os impostos diretos, sob a

⁵ Aprova o Orçamento de Estado para 1990.

⁶ Nesta peça referencia-se também por esta forma abreviada o Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de junho.

epígrafe “despesas confidenciais ou não documentadas” mas já não em subordinação ao IRC, que é objeto de tratamento em artigos independentes. Essas atualizações consistiram na subida progressiva da taxa em que aquelas despesas eram *tributadas autonomamente*. Os valores assumidos pela taxa foram de 25% no período 1995-1996 (artigo 29º da Lei n.º 39-B/94 de 27 de setembro⁷), de 30% em 1997-1998 (artigo 31º da Lei n.º 52-C/96 de 27 de dezembro⁸) e 32% em 1999 e 2000 (artigo 31º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro⁹ para 32%). Este primeiro regime das “tributações autónomas acabou por ser revogado em 01-01-2001 (artigos 7º-11 e 21º-2 da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro).

Como aproximação ao primeiro objetivo traçado - determinar o que são os conflitos que resultam da aplicação do regime geral do IRC à disciplina das “tributações autónomas”- pode tomar-se como ponto de partida que o regime geral do IRC pretendia tributar o rendimento real das pessoas coletivas; o regime das “tributações autónomas” no período compreendido entre 1990 e 2000 pretendia obstar às despesas confidenciais e não documentadas. O sistema constituído pelas normas do CIRC há-de dirigir-se, *prima facie*, para a citada finalidade. Ora como as “tributações autónomas” são de todo alheias à prossecução do objetivo concetual do CIRC, é forçoso concluir que haverá situações em que as regras gerais não serão idóneas para regular a situação, por prosseguirem fim diverso. É justamente nestas situações em que as normas preexistentes do CIRC contribuam para a determinação do rendimento real, que se verificará a sua inadequação para regerem as “tributações autónomas”. Nestes casos de dissonância haverá os tais *conflitos* que importa dirimir.

Esses conflitos resultam e são resolvidos através da interpretação normativa. No fundo haverá que dirimir o conflito aparente quando o *pensamento legislativo* subjacente à norma do regime geral do imposto por um lado e à norma especial que regula a tributação autónoma por outro lado, não é conciliável, *i.e.* da sua aplicação atingir-se-á uma finalidade não prosseguida pela norma em causa.

Este conflito nas finalidades a atingir por cada uma das normas é patente no momento em que foram introduzidas no sistema fiscal português as chamadas “tributações

⁷ Aprova o Orçamento do Estado para 1995.

⁸ Aprova o Orçamento do Estado para 1997.

⁹ Aprova o Orçamento do Estado para 1999.

autónomas”. Na sua génese a tributação de despesas confidenciais e não documentadas surge com total autonomia face ao IRC – é regulada fora do CIRC e usará apenas as suas regras formais que não prejudiquem a *ratio legis*¹⁰ da norma do artigo 4º do DL 192/90, que era o combate àquele tipo de gastos. Parece claro à luz destes comandos que no período 1990- 2000 não era concebível utilizar créditos fiscais potenciais para satisfazer a obrigação de imposto apurado a este título, sob pena de se perverter o intuito da lei.

Num segundo estágio as “tributações autónomas” foram introduzidas na reforma da tributação do rendimento de 2001. Esta reforma foi efetuada através da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, que pelo seu artigo 5º introduziu alterações ao IRC, sobretudo ao nível das isenções das pessoas coletivas públicas (artigo 8º), das provisões fiscalmente dedutíveis (artigo 32º), dos custos com realizações de utilidade social (artigo 38º), da enumeração dos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 41º), do conceito de menos-valias e de mais-valias e seu reinvestimento (artigos 42º e 44º), da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos (artigo 45º), da dedução de prejuízos fiscais (artigo 46º), dos preços de transferência (artigo 57º) do regime aplicável a não residentes sujeitos a um regime fiscal privilegiado (artigo 57º-A a 57º-C), à tributação de grupos de sociedades (artigos 59º a 60º), do conceito de estabelecimento estável (artigo 4º-A) e do regime simplificado de determinação do lucro tributável (artigo 46º-A) e de diversas obrigações declarativas, sem introduzir alterações de fundo à filosofia do IRC. Na sua linha de orientação geral o CIRC pós reforma manteve os princípios que estão na sua génese; partir do resultado contabilístico e corrigi-lo de acordo com as regras estabelecidas, agora aperfeiçoadas pela experiência de 12 anos, para atingir o lucro tributável.

¹⁰ A exposição que se vem fazendo não pode deixar de ter presente que as normas se apuram através da interpretação da lei. Cabe a este propósito dizer que se crê que a *ratio legis* é a pedra fundamental da interpretação jurídica, face à norma do artigo 9º-1 do Código Civil que exige ao intérprete que faça a *reconstituição do pensamento legislativo*. Segue-se MANUEL DE ANDRADE na definição do conceito, para quem, “inquirir da *ratio legis* redonda em investigar qual seja a melhor solução – mais justa e mais útil – dentre as que a lei pode comportar” considerando as “circunstâncias do meio social e o sentimento jurídico dominante”; veja-se MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE - *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*. 4ª ed., Coimbra: Arménio Amado Editor, 1963, p. 17, nota 1. Quanto à previsão normativa da *ratio legis* enquanto elemento fundamental da interpretação no ordenamento jurídico português segue-se JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO - *O Direito: Introdução e Teoria Geral*. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 329.

No que se vem averiguando o CIRC resultante da reforma passou a conter o seu artigo 69º-A, com a epígrafe “Taxa de tributação autónoma”, onde se regulou que as despesas confidenciais ou não documentadas (n.º 1) e as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos (n.º 2), passavam a ser *tributadas autonomamente* às taxas, respetivamente, de 50% e de 20%. Relativamente ao pretérito regime do DL 192/90 há apenas que registar (i) que a oneração com a “taxa de tributação autónoma” passa a abranger também as despesas de representação e os encargos relacionados com veículos de turismo; (ii) que o valor da taxa foi atualizado; (iii) que as regras relativas ao procedimento e forma de liquidação não sofreram qualquer adequação à introdução no CIRC desta figura, embora tenham sido alteradas a propósito do regime simplificado de determinação do lucro tributável (artigo 71º). Não se vê que a reforma do CIRC operada em 2000-2001 tenha introduzido qualquer alteração significativa no código. Introduziu-se apenas o mecanismo de combate a despesas consideradas indesejadas que já constava de legislação extravagante, ampliou-se ligeiramente o espetro de aplicação mas não se adaptou por qualquer forma o procedimento de liquidação. Crê-se por isso que se manteve a caracterização do regime que já antes vigorava, continuando a ter que se efetuar a interpretação das normas de modo a prevenir efeitos contrários à *ratio legis*.

As sucessivas alterações a este artigo não afetaram por qualquer forma o (des)equilíbrio do sistema, que se manteve até à data dos factos.

Note-se que quer a doutrina quer a jurisprudência têm afirmado claramente o escopo da tributação autónoma, na sua formulação constante do CIRC. SALDANHA SANCHES afirmava que através do método da tributação autónoma se procura evitar a transferência para a esfera das empresas de despesas que têm subjacente intuito remuneratório, de modo a melhorar o enquadramento fiscal dos rendimentos da esfera pessoal, ou a obviar a que sejam contabilizados custos que não têm uma causa empresarial¹¹. Por sua vez, no acórdão do

¹¹ JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES - *Manual de direito Fiscal*. 3ª ed., Coimbra Editora: Coimbra, 2007, p. 407.

Tribunal Constitucional n.º 617/2012¹² afirma-se a propósito das “tributações autónomas” que:

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 procedam 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 ocasionem 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.

Mas mais do que afirmar a *ratio* da imposição de taxas de tributação autónoma, a fundamentação do citado acórdão expressa bem a forma como é entendido o seu cálculo, por confronto com a liquidação do imposto sobre o rendimento de acordo com a taxa geral:

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.

O mencionado acórdão expressa ainda de forma clara o modo *instantâneo* ocorre o facto tributário e a inexistência de carácter periódico, duradouro ou sucessivo na sua formação. Por isso caracteriza assim a operação de liquidação:

¹² Acórdão do Tribunal Constitucional (plenário) n.º 617/2012 de 19-12-2012, processo n.º 150/12 [JOÃO CURA MARIANO], disponível em < <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>>.

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.

Crê-se que com a análise histórica, enquadramento sistemático e posições doutrinárias e jurisprudenciais, demonstrou-se já a *ratio legis* das normas que impõem imposto tributado autonomamente e a sua distinção perfeita dos objetivos que animam a estrutura geral do CIRC. Fica assim traçada a linha em que se inicia o conflito; logo que a interpretação da norma em causa conduza a resultado que afaste os objetivos que presidiram à sua inclusão no sistema fiscal. Viu-se já quais eram um e o outro.

É reconhecido por todos os atores que têm que trabalhar com o direito fiscal em geral e com o IRC em particular, a menor coerência da convivência das “tributações autónomas” com o regime geral do imposto sobre o rendimento. A Requerente dá abundante notícia disso mesmo. Mas reconhecida que é essa dificuldade haverá sempre que aplicar a lei, apurando o seu sentido através da interpretação.

Veja-se agora o regime do pagamento especial por conta, a que a prática atribuiu o diminutivo de “PEC”.

A génese e 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 obviamente 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 *provisoriidade* do pagamento do imposto residia afinal na possibilidade de deduzir as quantias pagas como PEC ao IRC apurado nos termos gerais, fixados no artigo 71º 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 (71º-6 CIRC.1998). Não havendo IRC a pagar nos termos gerais, o valor do PEC satisfeito podia ser reportado para o exercício seguinte (74º-A-1) ou reembolsado mais tarde (74º-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 (83º-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.

A reforma do IRC operada em 2000-2001 através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro reduziu o caráter 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 (74º-A-1 CIRC.2001). Desta norma restritiva resulta pela primeira vez a possibilidade do PEC se transformar em *coleta mínima*¹³, 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 tônica 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 dezembro¹⁴ que no seu artigo 27º introduziu um novo regime da dedutibilidade do PEC no artigo 87º-3 do CIRC¹⁵, 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 caráter de medida de perseguição da evasão fiscal, embora se tenha aligeirado,

¹³ Neste sentido veja-se TERESA GIL – “Pagamento Especial por Conta”, *Revista Fisco*. Ano XIV (março 2003), n.º 107-108, p. 12.

¹⁴ Aprova o Orçamento do Estado para 2003.

¹⁵ Corresponde ao artigo 74º-A, na redação anterior à revisão do articulado, efetuada pelo Decreto-lei n.º 198/2001 de 3 de julho.

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

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. Esta linha de orientação consta nos textos mais indutores da aplicação do regime nos tribunais, designadamente pelo trabalho doutrinário desenvolvido pelo Tribunal Constitucional. Neste sentido pode ver-se na motivação do seu acórdão n.º 494/2009¹⁶, que o PEC no recorte que lhe foi dado no CIRC, está “indissociavelmente ligado à luta contra a evasão e fraude fiscais”, procurando garantir que os rendimentos manifestados pelos contribuintes “correspond[i]am ao rendimento tributável realmente auferido”.

Na doutrina¹⁷ TERESA GIL¹⁸ deu fundamentadamente 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”. Embora esta autora considere que o PEC é uma medida insuficiente para resolver o problema da evasão fiscal deste tipo, preferindo o estabelecimento de *coleta mínima*, menciona que o PEC foi afinal o regime possível face aos limites constitucionais.

O regime atual do PEC é assim caracterizado por (i) ter ligação indissociável à luta contra a evasão e fraude fiscais; (ii) foi 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 actividade em que se inserem ou à justificação da situação de crédito por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo (87º-3 CIRC). Em súmula, o crédito pelas quantias entregues como pagamento especial por conta, não constitui em crédito exigível que os

¹⁶ 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>>.

¹⁷ O citado acórdão n.º 494/2009 do Tribunal Constitucional identifica múltiplos trabalhos científicos que se pronunciaram no mesmo sentido.

¹⁸ TERESA GIL – “Pagamento Especial por Conta”, *Revista Fisco*. Ano XIV (março 2003), n.º 107-108, pp. 11-21.

sujeitos passivos do IRC possam dispor. Para que o possam fazer há que reunir determinadas condições.

Importa finalmente perceber se o crédito resultante do pagamento especial por conta pode ser utilizado para satisfazer a obrigação de imposto que emerge da aplicação das taxas de tributação autónoma aos factos tributários sobre as quais incidem.

A Requerente sustenta que essa dedução é possível, baseando-se na característica de elemento do IRC que as “tributações autónomas” têm e na letra da norma que disciplina a liquidação (83º-2-e CIRC¹⁹); no aproveitamento que pretende fazer de informação prestada pela AT no que respeita aos créditos de imposto por dupla tributação internacional; e no que designa por “jurisprudência arbitral”.

Este tribunal não apreciará detalhadamente estes dois últimos argumentos por razões fáceis de entender. A consulta aludida não foi feita à AT pela Requerente, não se referiu concretamente à situação *sub judicio* e a AT não se pronunciou sobre o tema destes autos. Quanto à jurisprudência dos tribunais – arbitrais ou judiciais – há apenas que notar o que já se disse: é pacífico que o imposto resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma é também ele imposto sobre o rendimento. Já a dedutibilidade de créditos de natureza fiscal a essa tributação tem sido objeto de decisões de sentido diverso, como resulta da argumentação da AT, que apresenta também decisões favoráveis à sua tese.

Cabe agora apreciar finalmente o argumento basilar que é aquele que resulta da letra da norma do artigo 83º-2-e CIRC, que permite que ao montante de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado seja efetuada a dedução relativa ao pagamento especial por conta efetuado.

Resulta de facto um conflito entre o regime que regula a tributação autónoma e a dedução à coleta respetiva do PEC. Veja-se a *ratio* das normas em causa.

O método de apuramento do imposto contante do CIRC baseia-se no princípio da incidência sobre o lucro tributário; a tributação autónoma incide sobre despesas individualmente consideradas, cuja taxa é aplicável a cada despesa, sendo que “essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto

¹⁹ Que corresponde em termos gerais ao atual artigo 90º-2-d) CIRC.

de operações sujeitas a essa tributação autónoma²⁰”. É inequívoco que o sistema de liquidação não é o adequado ao apuramento das tributações autónomas. Mas será que deduzir o PEC à citada “agregação do conjunto de operações sujeitas a tributação autónoma” conduz a um resultado inconciliável para o sistema em causa? Cabe indagar esta linha.

Como se viu o PEC passou a fazer parte do sistema do IRC cuja liquidação consagrada no artigo 83º 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, gorar-se-ão os propósitos do sistema em que a norma do 83º-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

²⁰ Cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, citado.

perderiam o seu caráter 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 83º-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.

Pelas razões expostas a pretensão da Requerente tem necessariamente que improceder pois a liquidação impugnada cumpre com a legalidade, pois assenta em correta interpretação da norma citada.

9.1.2. Outros pedidos

A obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência (100º LGT) e sendo improcedente o pedido da Requerente ficam prejudicados os seus pedidos de devolução de quantias pagas e de juros.

10. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, este tribunal arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral. Em consequência absolve-se a AT do pedido.

Pela decisão proferida fica prejudicada a apreciação dos pedidos de restituição do imposto pago e de juros.

Condena-se a Requerente no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

11. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) do RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 40.548,46 €.

12. Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC). Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é da Requerente, enquanto parte vencida.



Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas que ficam a cargo da Requerente em 2 142.00 €.

Lisboa, 30 de dezembro de 2015

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)