

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 504/2016-T**

**Tema: Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (IRC) - Tributações autónomas; Dedução dos PEC; Lei interpretativa**

Os Árbitros Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Árbitro Presidente), Paulo Nogueira da Costa e Sílvia Oliveira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL <sup>1 2</sup>**

### **I – RELATÓRIO**

1. A..., SGPS, S.A. (adiante designada por “Requerente”), com sede social no..., ..., n.º..., ..., concelho da Amadora, com o número de identificação de pessoa coletiva (NIPC)..., veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (adiante designado por RJAT, aprovado pelo Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), apresentando Pedido de Pronúncia Arbitral, em 17-08-2016, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).
2. O Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objecto a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira – “*Unidade dos Grandes Contribuintes*”- que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2016..., apresentada pela Requerente, relativa à autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) dos anos de 2013 e 2014.

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas e “*Voto de Vencido*”.

<sup>2</sup> Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

3. A Requerente pede a anulação da decisão da Autoridade Tributária, de indeferimento da reclamação graciosa, *supra* identificada, e, conseqüentemente, a anulação das autoliquidações referentes aos exercícios de 2013 e de 2014, consubstanciadas nas Liquidações n.ºs 2015 ... e 2015 ... com a conseqüente restituição do montante de € 493.936,95 (quatrocentos e noventa e três mil, novecentos e trinta e seis euros e noventa e cinco cêntimos), correspondente à soma dos montantes de € 410.430,96 (relativo ao exercício de 2013) e € 83.505,99 (referente ao exercício de 2014), acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.
4. Pretende ainda a Requerente que a interpretação da norma contida no n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, no sentido da não dedutibilidade dos pagamentos especiais por conta nas tributações autónomas seja considerada inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade previsto no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).
5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 09-09-2016.
6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.
7. Em 25-10-2016, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.
8. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 10-11-2016.
9. A fundamentar o Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:
  - a) À luz da doutrina e da recente jurisprudência do Tribunal Constitucional é hoje pacífico que a derrama estadual é uma taxa adicional de IRC, porquanto a mesma

resulta da aplicação da respectiva taxa ao valor do lucro tributável apurado pelo contribuinte, acrescendo assim (a colecta da derrama estadual) à colecta apurada nos termos do artigo 90.º do Código do IRC (imposto principal), que com esta é liquidada na declaração de rendimentos Modelo 22;

b) As tributações autónomas em IRC integram o conceito de colecta total do IRC, apurada nos termos do artigo 90.º, pelo que deverão as mesmas usufruir de igual tratamento, nomeadamente, ao nível das deduções previstas no n.º 2 daquele artigo;

c) De acordo com a sequência de dedução prevista no n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, a Requerente entende ser justificada a dedução e/ou a compensação dos montantes pagos à AT a título de pagamento especial por conta (PEC) contra a colecta total do IRC, a qual inclui as tributações autónomas e a derrama estadual, estando esta última, inclusivamente, consagrada no próprio formulário da declaração de rendimentos Modelo 22;

d) Parece claro à Requerente que o percurso do instituto do PEC representa, desde a sua criação, um momento de afastamento com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ao qual se tem seguido um movimento de paulatina aproximação ao enquadramento original de efectivo “*pagamento por conta*”, encetado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, e reforçado pelas alterações que lhe sucederam e que culminam na Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro;

e) A Requerente reconhece, na esteira de André Salgado de Matos, que “*os pagamentos por conta do imposto (...) constituem deduções à coleta por natureza: uma vez que se trata de montantes de imposto antecipadamente pagos, é evidente que, sob pena de dupla tributação, têm que ser subtraídos à coleta*”;

f) A Requerente defende a integração das tributações autónomas no conceito da colecta total do IRC e solicita que os “*créditos*” oriundos dos adiantamentos do imposto a final que foram feitos a título de PEC, e que se encontram susceptíveis de dedução nos períodos de 2013 e de 2014, sejam deduzidos à derrama estadual e às tributações autónomas, por as mesmas constituírem uma parcela da colecta do imposto;

- g) Entende a Requerente que o PEC disponível para utilização nos períodos de tributação de 2013 e 2014 deverá ser deduzido à colecta de IRC, na qual se incluem, entre outras realidades, a derrama estadual, e as tributações autónomas;
- h) Nos termos do n.º 21.º do art.º 88.º do CIRC [introduzido com a Lei do Orçamento do Estado (LOE) de 2016], *“a liquidação das tributações autónomas em IRC é efectuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado”*;
- i) Conforme se pode facilmente constatar, o art.º 90.º do CIRC não foi alterado e continua a referir-se à colecta do IRC;
- j) Atendendo ao elemento literal da alínea d) do n.º 2 do art.º 90.º n.º 2 do CIRC, entende-se, que ao montante da colecta de IRC apurado, é dedutível o PEC a que se refere o art.º 106.º do mesmo Código;
- k) Logo, o n.º 21.º do art.º 88.º do CIRC veio proibir que a esta colecta se efectuem quaisquer deduções até ao momento em que, apurada a colecta global de IRC, se efectuem as deduções do art.º 90.º do CIRC;
- l) Não estamos perante qualquer norma interpretativa, uma vez que esta norma altera o sentido, conteúdo ou o alcance da norma interpretada – estamos no domínio de uma nova norma, instituindo novos direitos, deveres e obrigações;
- m) O n.º 21.º do art.º 88.º do CIRC é, por inteiro, um novo preceito, que não existia previamente à LOE de 2016 e cuja aplicação terá de se limitar aos novos casos;
- n) Não se pode admitir uma aplicação do n.º 21 do art.º 88.º do CIRC, na interpretação de que esta é uma norma interpretativa, porque tal interpretação implicaria a possibilidade de aplicação retroactiva do n.º 21 do art.º 88.º do CIRC, o que significaria uma inconstitucionalidade material do art.º 135.º da LOE de 2016, por violação do disposto no n.º 3 do art.º 103.º da CRP, o que para os devidos efeitos desde já se invoca expressamente;
- o) Aceitar o carácter interpretativo do n.º 21 do art.º 88º do CIRC, implica a não aplicação do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, que é a norma que determina como é feita a liquidação do IRC, ou seja, ao invés de se fazer a liquidação do IRC de acordo com a

norma em vigor no exercício em causa, está-se a aplicar uma lei nova e, portanto, a violar o princípio da legalidade tributária;

p) Tendo a Requerente apurado, no período de tributação de 2013, uma colecta total de IRC de €1.000.906,66 (um milhão, novecentos e seis euros e sessenta e seis cêntimos), correspondente à derrama estadual e a tributações autónomas (€1.738,84 + €999.167,82, respectivamente), e existindo um montante total de PEC susceptível de dedução nesse período de € 410.430,96 (quatrocentos e dez mil, quatrocentos e trinta euros e noventa e seis cêntimos), deverá este último ser deduzido até à concorrência da referida colecta total, no cumprimento dos respetivos normativos legais;

q) Do mesmo modo, tendo a Requerente apurado, no período de tributação de 2014, uma colecta total de IRC de € 858.867,43 (oitocentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e sessenta e sete euros e quarenta e três cêntimos) correspondente a derrama estadual e a tributações autónomas (€ 32.968,79 + € 825.898,64, respectivamente) e existindo um montante total de PEC susceptível de dedução no período de € 116.474,78, deverá igualmente este último ser deduzido até à concorrência da referida colecta total;

r) Nestes termos, a Requerente pede ao Tribunal que dê como provada a presente acção arbitral e consequentemente anule a decisão da Autoridade Tributária, de indeferimento da reclamação graciosa, identificada *supra*, e, em consequência, determinar a anulação das autoliquidações referentes aos exercícios de 2013 e de 2014, consubstanciadas nas Liquidações n.ºs 2015 ... e 2015 ... com a consequente restituição dos montantes em causa, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios, previstos no art.º 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no art.º 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

10. A Requerida apresentou Resposta, onde apresenta defesa por impugnação, no sentido da improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral, invocando, em síntese, o seguinte:

a) As tributações autónomas, pese embora se tratar de uma colecta em IRC, distinguem-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) Em face da sua teleologia, 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;

c) A interpretação defendida pela Requerente permitiria uma inadmissível limitação da liberdade de conformação da iniciativa do legislador, que ao criar as tributações autónomas o fez com um propósito de i) luta contra a evasão fiscal, ii) tributação do rendimento de terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação e iii) a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios;

d) As pretensões da Requerente assentam 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 por si esgrimidos;

e) A posição defendida pela Requerente traduz-se numa interpretação ab-rogante, podendo constituir uma violação ao princípio da separação de poderes;

f) Face ao que, não merecem censura os actos tributários impugnados pela Requerente, devendo os mesmos permanecer válidos na ordem jurídica;

g) Nestes termos, deve o Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais conseqüências.

11. Por despacho de 21-12-2016, o Tribunal indeferiu o pedido de produção de prova testemunhal apresentado pela Requerente, dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e fixou o dia 10-05-2017 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

12. Nas alegações produzidas, as Partes reafirmaram, no essencial, os argumentos constantes do Pedido de Pronúncia Arbitral e da Resposta.

## II. SANEAMENTO

13. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
14. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.
15. O processo não enferma de nulidades.
16. Não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### III. DECISÃO

#### III.1. Matéria de facto

17. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada. Tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.º 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).
18. Atendendo às posições assumidas pelas Partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:
  - a) A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal e qualificada, em sede do IRC, como um sujeito passivo residente nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea *a)* do Código daquele imposto;
  - b) A Requerente exerce a actividade de gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indireta de exercício de actividades económicas;

- c) A Requerente encontrava-se, à data dos factos, sujeita ao regime geral de tributação do IRC e adoptava um período de tributação coincidente com o ano civil;
- d) A Requerente era, no período de tributação de 2013, a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), cuja composição era conforme se indica:
- i. A..., SGPS, S.A. com o NIPC..., enquanto sociedade dominante do grupo fiscal;
  - ii. B..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - iii. C..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - iv. D..., S.A. com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - v. E..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - vi. F..., S.A., com o NIPC...;
  - vii. G..., S.A., com o NIPC...;
  - viii. H..., S.A., com o NIPC...;
  - ix. I..., S.A. (I...), com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - x. J..., S.A., com o NIPC...;
  - xi. K..., Lda., com o NIPC...;
  - xii. L..., S.A., com o NIPC...;
  - xiii. M..., S.A., com o NIPC...;
  - xiv. N..., S.A. (N...), com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;



- xv. O... S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - xvi. P..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - xvii. Q..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
  - xviii. R..., S.A. (R...), com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013; e
  - xix. S..., S.A., com o NIPC..., a qual integrou o perímetro do RETGS no período de tributação de 2013;
- e) No cumprimento das obrigações declarativas legalmente impostas (cfr. n.º 6 do artigo 120.º do Código do IRC, à data dos factos), a Requerente submeteu uma declaração de substituição do grupo fiscal, na sequência da apresentação da primeira declaração Modelo 22 do IRC, referente ao período de tributação de 2013;
  - f) O grupo fiscal passou a ter disponível para dedução à colecta os PEC efetuados pelas sociedades que integraram o perímetro do grupo em 2013 (cujos PEC pagos desde 2009 até 2013 não tinham ainda sido deduzidos à colecta de IRC);
  - g) A Requerente – denominada à data por *T...*, *SGPS, S.A.* – incorporou, através de fusão por incorporação com efeitos a 1 de Janeiro de 2013, as sociedades *U...*, *SGPS, S.A.* e a *V...* – *SGPS, S.A.*, operação mediante a qual se extinguíram e transmitiram todos os direitos e obrigações destas últimas (incorporadas) para a Requerente (incorporante);
  - h) À operação de fusão foi conferido o regime de neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73.º e seguintes do Código do IRC;
  - i) O montante dos PEC passível de dedução pela Requerente, no período de tributação de 2013, ascendia a €410.430,96 (quatrocentos e dez mil, quatrocentos e trinta euros e noventa e seis cêntimos), conforme indicado na seguinte tabela (montantes expressos em Euros):

MONTANTE DOS PEC PASSÍVEL DE DEDUÇÃO A 31/12/2013

Períodos de Tributação	Sociedade	PEC Pago	Último ano de reporte	Documento
2009	I... <sup>3</sup>	402,32	2013	Documento 5
2010	I...	1.510,62	2014	Documento 5
2011	I...	1.429,94	2015	Documento 5
<b>Subtotal</b>		<b>3.342,88</b>		
2010	R... <sup>3,4</sup>	7.347,48	2014	Documento 6
<b>Subtotal</b>		<b>7.347,48</b>		
2010	N... <sup>3</sup>	19.168,94	2014	Documento 7
2011	N...	27.112,42	2015	Documento 7
2012	N...	18.865,44	2016	Documento 7
2013	N...	12.275,20	2017	Documento 7
<b>Subtotal</b>		<b>77.422,00</b>		
2013	V... <sup>5</sup>	1.000,00	2017	Documento 8
<b>Subtotal</b>		<b>1.000,00</b>		
2013	U... <sup>6</sup>	160.607,62	2017	Documento 9
<b>Subtotal</b>		<b>160.607,62</b>		
2013	A...	160.710,98	2017	Documento 10
<b>Subtotal</b>		<b>160.710,98</b>		
<b>Total</b>		<b>410.430,96</b>		

- j) O montante total de PEC apurado pela Requerente, no período de 2013, não foi deduzido no próprio período por motivo de inexistência de coleta de IRC *stricto sensu*, pelo que o saldo (dos PEC pagos no período de tributação de 2010 e posteriores) transitou para o período de tributação de 2014;

<sup>3</sup> Sociedades que integraram o grupo fiscal em 2013.

<sup>4</sup> Do montante de € 70.000 pago a título de PEC em 2010, apenas o montante de € 7.347,48 permanece disponível para dedução à coleta de IRC em 2013, conforme resulta das declarações Modelo 22 desta sociedade dos períodos de tributação de 2010 a 2012.

- k) O valor de imposto a recuperar apurado na declaração Modelo 22 de IRC do grupo (campo 368 do quadro 10) de € 465.502,00 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e dois euros) resulta do facto de a fórmula de cálculo seguida pelo sistema de transmissão eletrónica de dados da AT não considerar, à data, como colecta de imposto, o montante pago a título de derrama estadual – € 1.738,84 (mil, setecentos e trinta e oito euros e oitenta e quatro cêntimos) –, inscrito no campo 373 da declaração de rendimentos, inviabilizando, assim, a dedução àquele montante do valor apurado referente às deduções fiscais (leia-se PEC) acima indicado;
- l) O montante liquidado pela Requerente, a título de tributações autónomas, na declaração Modelo 22 do IRC do grupo fiscal, referente ao mesmo período de tributação, ascendeu a € 999.167,82 (novecentos e noventa e nove mil, cento e sessenta e sete euros e oitenta e dois cêntimos);
- m) No que respeita ao período de tributação de 2014, ocorreu a fusão por incorporação na *J...*, S.A. (anteriormente designada por *W...*, S.A.), com efeitos a 1 de Janeiro de 2014, da sociedade *B...*, S.A., com o NIPC..., da sociedade *E...*, S.A., com o NIPC..., da sociedade *H...*, S.A., com o NIPC..., da sociedade *L...*, S.A., com o NIPC..., e da sociedade *M...*, S.A., com o NIPC..., razão pela qual as referidas entidades deixaram de integrar o grupo fiscal no período de tributação de 2014;
- n) A sociedade *P...*, S.A., com o NIPC..., e a sociedade *S...*, S.A., com o NIPC ..., cessaram atividade, tendo as mesmas sido liquidadas durante o período de tributação de 2014, deixando igualmente de integrar o grupo fiscal no período de tributação de 2014;
- o) No período de tributação de 2014, passaram a integrar o mesmo grupo, as sociedades *X...*, S.A., com o NIPC ... e *Y...*, S.A., com o NIPC...;
- p) A Requerente submeteu, tempestivamente, a declaração Modelo 22 do IRC do grupo fiscal relativa ao período de tributação de 2014, a 29 de Maio de 2015;
- q) No preenchimento da declaração Modelo 22 do grupo fiscal entregue, para o período de 2014, foi apenas inscrito no campo 356 o montante de € 32.968,79

---

<sup>5</sup> Sociedade incorporada por fusão na Requerente com efeitos a 1 de janeiro de 2013.

- (trinta e dois mil, novecentos e sessenta e oito euros e setenta e nove cêntimos), a título de PEC dedutível;
- r) O montante dos PEC passível de dedução, no período de tributação de 2014, ascendia a €116.474,78 (cento e dezasseis mil, quatrocentos e setenta e quatro euros e setenta e oito cêntimos);
- s) O montante apurado pela Requerente, a título de tributações autónomas, na declaração Modelo 22 do IRC do grupo fiscal referente ao período de tributação de 2014 foi efectivamente suportado, na medida em que o pagamento de €838.087,47 (oitocentos e trinta e oito mil e oitenta e sete euros e quarenta e sete cêntimos) conforme resulta do campo 367 do quadro 10 da declaração Modelo 22 de IRC de 2014, pressupôs um encargo de €825.898,64 suportado a título de tributações autónomas;
- t) Em 30-03-2016, a Requerente apresentou pedido de reclamação graciosa relativa aos actos de autoliquidação de IRC respeitantes aos períodos de tributação, correspondentes aos anos civis de 2013 e de 2014, o qual foi autuado com o número ...2016..., que culminou com despacho de indeferimento, datado de 18 de Maio de 2016 e notificado a 20 de Maio de 2016.
18. A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada e no processo administrativo junto pela Requerida.
19. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **III.2. Matéria de Direito**

Com o Pedido de Pronúncia Arbitral, apresentado pela Requerente, é peticionado que o Tribunal Arbitral proceda à *“anulação da decisão da Autoridade Tributária, de indeferimento da reclamação graciosa (...) identificada (...)”* e, consequentemente,

---

<sup>6</sup> Sociedade incorporada por fusão na Requerente com efeitos a 1 de janeiro de 2013.

determine “a anulação das autoliquidações referentes aos exercícios de 2013 e de 2014, consubstanciadas nas Liquidações n.ºs 2015 ... e 2015 ... com a conseqüente restituição do montante de € 493.936,95 (...), correspondente à soma dos montantes de € 410.430,96 (relativo ao exercício de 2013) e € 83.505,99 (referente ao exercício de 2014), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios”.

A fundamentar o pedido alega a Requerente, no essencial, que o PEC disponível para utilização nos períodos de tributação de 2013 e 2014 deverá ser deduzido à colecta de IRC, na qual se incluem, entre outras realidades, a derrama estadual, e as tributações autónomas.

Segundo a argumentação da Requerente, a colecta do IRC, prevista no artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, alíneas b) e c), na redação em vigor em cada um daqueles exercícios, abrange também a colecta das tributações autónomas em IRC, ou seja, entende a Requerente que “(...) uma vez que se considera que as tributações autónomas em IRC integram o conceito de coleta total do IRC, apurada nos termos do artigo 90º, deverão as mesmas usufruir de igual tratamento, nomeadamente ao nível das deduções previstas no nº 2 daquele artigo”.

Com efeito, “a Requerente entende ser justificada a dedução e/ou compensação dos montantes pagos à AT a título de PEC contra a coleta total de IRC, a qual inclui as tributações autónomas (...)”.

Assim, defende a Requerente “(...) a integração das tributações autónomas no conceito da coleta total do IRC e solicita que os créditos orientados dos adiantamentos do imposto a final que foram feitos a título de PEC, e que se encontram suscetíveis de dedução nos períodos de 2013 e 2014, sejam deduzidos (...) às tributações autónomas, por as mesmas constituírem uma parcela da coleta do imposto (...)”.

Adicionalmente, entende ainda a Requerente, no que diz respeito ao âmbito e natureza do artigo 135.º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, que o n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC, introduzido por aquela Lei, não se trata de uma “(...) qualquer norma interpretativa, uma vez que esta norma altera o sentido, conteúdo ou o alcance da norma interpretada” pelo que “estamos no domínio de uma nova norma, instituindo novos direitos, deveres e obrigações”, “(...) cuja aplicação terá de se limitar aos novos casos (...)”<sup>7</sup>, porquanto “caso o entendimento e alcance dados à norma em questão fossem outros (...) estar-se-iam a desrespeitar direitos já adquiridos sob a vigência da norma

*interpretada”, concluindo que “ao conferir-se o alcance de norma interpretativa ao n.º 21.º do art.º 88.º do CIRC, coloca-se em causa a proibição da retroatividade que está consagrada no n.º 3 do art.º 103.º da CRP (...)” de que “(...) ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.*

Por último, entende ainda a Requerente que “(...) aceitar o carácter interpretativo do n.º 21 do art.º 88º do CIRC, implica a não aplicação do n.º 1 do art.º 90º do CIRC (...)” ou seja, “ao invés de se fazer a liquidação do IRC de acordo com a norma em vigor no exercício em causa, está-se a aplicar uma lei nova e, portanto, a violar o princípio da legalidade tributária”.

Em particular, no que diz respeito ao alegado efeito interpretativo conferido pelo artigo 135.º constante da Lei do Orçamento de Estado para 2016, entende a Requerida que “(...) qualquer interpretação que não aplique a norma (...)”, “e que (...) permita a dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta efectuado em sede de IRC (...) é materialmente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade (...), violação do princípio da separação dos poderes (...), violação do princípio da protecção da confiança (...), violação do princípio da igualdade, na sua formulação positiva da capacidade contributiva (...)”.

Não obstante a Requerente, no pedido arbitral, se debruçar de forma detalhada sobre a natureza da derrama estadual, “em particular a sua inclusão na coleta de IRC (...)”, entende-se que aquela exposição tem como único objectivo concluir que “(...) a derrama estadual e as tributações autónomas tem a natureza de IRC (...), pelo que devem ser incluídas no conceito de coleta de IRC (...)”.

Este entendimento, no que diz respeito à derrama estadual, é também partilhado, segundo refere a própria Requerente, pela Requerida, à semelhança do “(...) que a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional têm vindo a emanar, como resulta (...) de forma inequívoca, da alteração introduzida ao formulário da declaração de rendimentos

---

<sup>7</sup> Neste sentido, cita a Requerente a decisão arbitral nº 775/2015.

*modelo 22, onde as deduções à coleta (...) passaram a ser efetuadas à coleta total (...), constituída pela coleta de IRC em sentido estrito (...) e pela derrama estadual (...)*.<sup>8</sup>

Ante o exposto, a questão central a decidir (atento o pedido e a causa de pedir), está em saber se as autoliquidações de IRC (na parte que respeitam às tributações autónomas) relativas aos exercícios de 2013 e 2014, padecem do vício material de violação de lei, porquanto, segundo entende a Requerente, não deve ser vedada a dedução do PEC à parte da colecta de IRC correspondente às referidas tributações autónomas.

Assim sendo, não obstante todos os raciocínios e razões jurídicas invocadas pela Requerente, entende-se que a dedutibilidade do PEC à derrama estadual não constitui questão jurídica submetida à apreciação deste Tribunal<sup>9</sup>, restringindo-se o objecto do litígio à aferição da possibilidade de dedução do PEC à parte da colecta de IRC correspondente às tributações autónomas<sup>10</sup>.

Neste contexto, a resposta à questão central a decidir (e acima enunciada) pressupõe, desde logo, que se analise a evolução da figura das tributações autónomas com vista a averiguar se o seu regime jurídico (compreendendo a análise da sua natureza e a sua razão de ser) é compaginável com a pretensão da Requerente ou, se pelo contrário, assiste razão na posição defendida pela Requerida.

---

<sup>8</sup> Deste modo possibilitando a dedução do montante do PEC, até à concorrência da colecta total de IRC, na qual se inclui a colecta relativa à derrama estadual [o que aconteceu no ano de 2014, conforme declaração modelo 22 de IRC do Grupo, anexada pela Requerente (vide campos 373, 378, 356 e 367 do Quadro 10 daquela declaração)].

<sup>9</sup> Neste sentido, vide Acórdão do STJ n.º 05S2137, de 29 de Novembro de 2005, nos termos do qual se cita Alberto dos Reis [in “Código de Processo Civil Anotado, Volume V”, Coimbra Editora, 1981 (reimpressão), página 143], autor que defendia que *“há que não confundir questões suscitadas pelas partes com motivos ou argumentos por elas invocados para fazerem valer as suas pretensões. São, na verdade, coisas diferentes: deixar de conhecer de questão de que devia conhecer-se, e deixar de apreciar qualquer consideração, argumento ou razão produzida pela parte. Quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão”* (sublinhado nosso).

<sup>10</sup> Atente-se no facto de, já anteriormente, em sede de reclamação graciosa apresentada relativamente aos actos de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2013 e 2014 (e cujo indeferimento a Requerente pretende aqui também sindicar), ter sido utilizado o mesmo tipo de argumentação (de que as tributações autónomas têm a mesma natureza da derrama estadual e, nessa medida, seria possível deduzir o PEC à colecta daquelas tributações), todo o processo administrativo gracioso, incluindo a decisão de indeferimento daquela reclamação graciosa foi no sentido de a Requerida não aceitar a pretensão da Requerente, ou seja, que o PEC não é dedutível à colecta das tributações autónomas.

### III.2.1.1. Da natureza das tributações autónomas na jurisprudência e na doutrina nacional

Conforme posição adoptada nas Decisões Arbitrais nº 722/2016-T, de 28 de Junho de 2016 e nº 443/2016 de 23 de Fevereiro de 2017, cujos colectivos foram presididos pelo aqui também Árbitro Presidente (e para as quais desde já aqui remetemos), concorda este Tribunal Arbitral com a jurisprudência que defende que com as tributações autónomas se tributa a despesa e não o rendimento, posição que é assumida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Vítor Gomes (voto de vencido apostado no Acórdão n.º 204/2010 do Tribunal Constitucional), nos termos do qual afirma, referindo-se às tributações autónomas, que *“embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula (...)”*.

*“Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma (...) 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”*.<sup>11</sup>

E acrescenta que *“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”* (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, foi igualmente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) *“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 efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a*

<sup>11</sup> No mesmo sentido, vide também o “Voto de Vencido” do mesmo Árbitro Presidente, apostado na Decisão Arbitral nº 5/2106-T, de 27 de Julho de 2016 (e para cujo teor desde já aqui remetemos).



*título principal, actividades 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 afectas á actividade empresarial e indispensáveis pelo que são fiscalmente aceites nalguns casos ainda que dentro de certos limites”.<sup>12</sup>*

No que diz respeito à posição que era assumida pelo Tribunal Constitucional, cite-se o Acórdão n.º 18/11, nos termos do qual se refere que “existem factos sujeitos a tributação autónoma, que correspondem a encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos e (...) 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” (sublinhado nosso).

*“Este argumento do Tribunal Constitucional (...) 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”.*

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/11 (acima referido), aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do Acórdão do STA n.º 830/11 (acima também citado), no sentido de entender que “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

<sup>12</sup> Vide processo n.º 830/11, de 21-03-2012 (2ª secção).

*da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo” (sublinhado nosso).*

Ora, ainda segundo este Acórdão do Tribunal Constitucional “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” (sublinhado nosso).<sup>13</sup>

No que diz respeito à doutrina, constatamos que, no essencial, o conceito e a natureza das tributações autónomas não se afasta substancialmente do entendimento da jurisprudência produzida pelo Tribunal Constitucional (acima sumariamente enunciada).

Na verdade, como refere RUI MORAIS, “*está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas com constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento*”.<sup>14</sup>

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que “*não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não*

<sup>13</sup> Neste sentido, vide Acórdão n.º 310/12, de 20 de Junho (Relator Conselheiro João Cura Mariano), jurisprudência reiterada pelo Acórdão do Plenário, no Acórdão n.º 617/2012 (processo n.º 150/12, de 31 de Janeiro de 2013) e no Acórdão n.º 197/2016 (processo n.º 465/2015, de 23 de Maio de 2016).

<sup>14</sup> Vide RUI DUARTE MORAIS, in “*Apontamentos ao IRC*”, Almedina, 2009, pp. 202-203.

*despesa por elas efectuadas -, mas da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente”.*<sup>15</sup>

Em suma, alguma doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores nacionais e do Tribunal Constitucional consideram que as tributações autónomas são factos tributários autónomos, que incidem sobre a despesa pelo que, apesar de inseridas formalmente no Código do IRC, dizem respeito a uma tributação distinta do imposto sobre o rendimento.

Adicionalmente, refira-se que é também aceite pela generalidade da doutrina e jurisprudência que as tributações autónomas visam prevenir práticas abusivas de remuneração de trabalhadores, gerentes e sócios/accionistas da sociedade.

Com efeito, e como refere SALDANHA SANCHES, *“neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal.”*<sup>16</sup>

Nestes termos, *“trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam (...)”*.<sup>17</sup>

### **III.2.1.2. Da evolução da figura das tributações autónomas**

Nesta matéria, refira-se que, na redação inicial do Código do IRC (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro), não se fazia nenhuma referência expressa ou implícita a tributações autónomas sendo que, só com a Lei n.º 101/89, de 29 de

---

<sup>15</sup> Também CASALTA NABAIS considera que se *“trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento”* (in *“Direito Fiscal, 6.ª Ed., p. 614*) e, no mesmo sentido, cfr. ANA PAULA DOURADO (in *“Direito Fiscal, Lições”*, 2015, p. 237).

<sup>16</sup> Vide SALDANHA SANCHES, in *“Manual de Direito Fiscal”*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 406.

Dezembro (diploma que aprovou o Orçamento do Estado para 1990), foi feita uma primeira referência a tributações autónomas no âmbito do IRC, através da autorização legislativa que constava do n.º 3 do seu artigo 15.º [nos termos da qual se preceituava que ficava o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código].

Como é consabido, a origem no ordenamento jurídico fiscal português das tributações autónomas remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, nos termos do qual (no seu artigo 4º), se estabelecia uma tributação autónoma:

- a) À taxa de 10% relativa a despesas confidenciais ou não documentadas e;
- b) À taxa de 6.4%, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.

Com efeito, foi com a aprovação do Decreto-Lei n.º 192/90 (e concretizando aquela autorização legislativa), que foi incluída à margem dos códigos do IRS e do IRC, uma norma sobre tributações autónomas, nos termos da qual “*as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC*”.

Esta norma (e, de uma forma geral, o regime das tributações autónomas), veio a ser objecto de diversas alterações (v. g. a Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, a Lei n.º 87-B/97, de 31 de Dezembro, a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril e a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro), nomeadamente, através de sucessivas modificações, quer das taxas, quer da sistematização e redação às mesmas conferida, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos (ou seja, quer no Código do IRC, quer no Código do IRS).

---

<sup>17</sup> Vide CASALTA NABAIS, Idem, p. 614.

Com a aprovação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o decreto que consagrou as “*tributações autónomas*” foi revogado, aditando-se ao Código do IRC o artigo 69º-A [correspondente à data dos factos subjacentes (2011 e 2012) ao artigo 88º] no qual, para além da manutenção da incidência destas às despesas não documentadas, às despesas de representação e às despesas com viaturas, se estendeu a mesma a outras situações da natureza diversa.

Em consequência desta análise da evolução da figura das tributações autónomas, entendemos ser possível retirar, desde logo, duas ilações:

(i) A primeira é a de que as tributações autónomas incidem quer sobre encargos dedutíveis, quer sobre encargos não dedutíveis em sede de IRC;

(ii) A segunda é a de que as tributações autónomas visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos.

Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

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

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

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

(iii) Interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionados, podendo entender-se como uma excepção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas colectivas de acordo com o lucro real e efectivo apurado (artigo 3º do Código do IRC),

(iv) Nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo, ou seja, esgota-se no acto de realização de determinadas despesas que estão sujeitas a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxas de tributação aos diversos actos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário);

(v) O facto de a liquidação do imposto ser efectuada no fim de um determinado período não o transforma num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro, porquanto essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa;

(vi) A tributação autónoma não é equivalente à não dedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

Por outro lado, e no que diz respeito às características das tributações autónomas, reconhecem-se aqui aquelas que, há já alguns anos, a doutrina vem apontando a este tipo de tributações, ou seja:

a) A tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC, sendo isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a colecta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;

b) Com o regime fiscal associado, pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;

c) Trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efectiva entre contribuintes e tipos de rendimento;

d) Considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exacta da componente que corresponde a consumo privado e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

### III.2.1.3. Da causa e da função das tributações autónomas em sede de IRC

É pacífico que as tributações autónomas radicam, como se aflorou, na necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objeto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são susceptíveis de configurar, formalmente, um gasto de uma pessoa colectiva mas que, substancialmente, representam ou podem configurar abusos em ordem a minimizar a medida real do imposto.

Ciente desta dificuldade de, muitas vezes, se efetuar uma separação rigorosa destas duas realidades, foi sucessivamente “enxertado”, conforme supra descrito, no regime de tributação do lucro real e efectivo estabelecido no Código do IRC, como padrão geral, um regime autónomo de tributação de certos gastos, no todo ou em parte indesejados e indesejáveis, que contaminam os termos do dever de imposto que, assim, surge configurado abaixo da real capacidade contributiva da entidade que a releva como tal.

Nestes termos, pode afirmar-se que as tributações autónomas surgem integradas no regime do IRC, são apuradas e devidas no âmbito da relação jurídica de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e é, neste quadro, que se efectua o seu apuramento.

Mas não são IRC, *tout court*, como a Requerente lapidar e definitivamente o afirma.

Com efeito, para que fossem assim consideradas teriam, desde logo, que tributar o rendimento e isso, como vimos, não é o que sucede, em momento algum.

Na verdade, embora exista uma instrumentalidade evidente entre o IRC e o modelo de tributação da renda em Portugal e as tributações autónomas (facto de resto bem evidenciado na jurisprudência dos Tribunais Superiores e, em especial, do Tribunal Constitucional), prevalece o entendimento de que as tributações autónomas tributam despesas.

De facto, as tributações autónomas são um instrumento que (afastando-se e introduzindo alguma medida de entorse num sistema que declara tributar rendimentos reais e efetivos), afinal também tributa gastos, dedutíveis ou não em IRC, sem que com isso sejam violados os preceitos constitucionais já que a norma aplicável (art.º 104.º, n.º 2 da CRP) declara imperativa a tributação das empresas “*fundamentalmente*” sobre o seu rendimento real, sem prejuízo quer das situações de tributação segundo os lucros ou o

rendimento real (quando seja apurado por métodos indiretos), quer das situações de tributação de gastos objeto de tributação autónoma (por expressa opção de lei), do estabelecimento de soluções técnicas (como é o caso do PEC) e das regras específicas visando a sua devolução.

Neste âmbito, vale a pena ainda recordar que, nem os sistemas fiscais, nem os modelos de imposição concreta correspondem a modelos puros, isentos de elementos de extraneidade ao próprio sistema fundacional, de valores, ou ao próprio regime geral de um qualquer imposto abstratamente considerado. Com efeito, todos os impostos possuem características ou soluções que, quando vistas isoladamente, podem representar objectivamente uma descaraterização do modelo tal como na pureza dos conceitos foi concebido mas que, quando articuladas com o modelo, se verifica que concorrem para a sua efectividade, e lhe conferem ou reforçam a sua coerência.

Essas soluções, mais pragmáticas ou específicas, não ferem tais ditames valorativos essenciais, sejam eles de proteção da receita ou de densificação dos ideais valorativos gerais (da ordem tributária) ou específicos do imposto (como é o caso da necessidade de evitar abusos) desde que, eles mesmos, não sejam de tal modo relevantes que abjurem o modelo de tributação-regra ou falseiem estruturalmente os valores em que radica.

No caso em análise, embora a opção da lei fundamental e da lei ordinária, por consequência, haja sido claramente no sentido de tributar o rendimento das pessoas colectivas e, nas formas possíveis de apuramento deste, se haja escolhido a tributação do rendimento real e efectivo como manifestação do mais elevado padrão de justiça fiscal, a verdade é que o sistema sempre conheceu desvios mais ou menos relevantes, seja porque certos gastos não são considerados como tal pela lei fiscal (embora objectivamente possam ser imputáveis a uma actividade comercial), seja porque a lei fiscal, reconhecendo essa essencialidade, teme a ocorrência de abusos (como é o caso das tributações autónomas, genericamente falando).

Em parte, este afastamento da pureza dos conceitos é uma consequência inevitável da complexidade das relações da vida, seja porque modelos de imposição fiscal puros são mais onerosos de implementar e gerir já que requerem informação relevante muito mais apurada, seja porque no campo dos impostos, como noutros campos da vida, há que temperar o ideal de justiça consagrado com soluções de razoabilidade normativa na



qualificação dos factos relevantes e técnica nas soluções e exigências a estabelecer, com o objectivo de evitar que os modelos tributários sejam excessivamente complexos e onerosos deixando de atingir realidades e práticas que mitiguem a carga tributária ou concorram para uma má distribuição da mesma.

Ora, deste balanceamento dos valores que suportam o dever de estabelecer/suportar imposto com as realidades da vida pode resultar a necessidade de estabelecer limites (fiscais ou outros) ao comportamento dos sujeitos passivos, com o objectivo de manter dentro de padrões gerais de equilíbrio, as soluções legais do sistema.

Por outro lado, importa ter presente (porque isso releva para efeitos da decisão a tomar) que as tributações autónomas configuram normas anti-abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes (face ao dever de imposto) pelos quais, tradicionalmente, conseguiam alcançar uma medida de imposto inferior ao que o evidenciava a sua capacidade contributiva efectivamente revelada mas que, mercê, desses comportamentos abusivos era passível de ser mitigada ou eliminada, com evidente violação ou postergação do princípio da justiça, de justa repartição da carga fiscal por quem revela capacidade contributiva.

Consequentemente, faz sentido admitir que se façam deduções gerais à colecta do imposto, que são permitidas por lei para dar sentido efectivo ao princípio da tributação do rendimento real e efectivo.

Contudo, no que diz respeito à colecta devida por tributações autónomas, essa dedução geral deixa de fazer sentido porque, não tributando os lucros, mas despesas, não se coloca, quanto a elas, a questão da justiça na repartição do encargo geral do imposto, pelo que seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática, destruiria o sentido anti-abusivo que as impregna, ou seja, o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.

Ora, as tributações autónomas, como parece claro, não têm uma finalidade marcadamente reditícia, isto é, não visam, primacialmente, a obtenção de (mais) receita fiscal, embora este possa não ser um aspecto despiciendo, verificável.

Com efeito, elas visam dissuadir comportamentos, práticas ou opções das empresas radicadas em razões essencialmente de natureza de poupança fiscal, reditícia e, por outro lado, preservam os equilíbrios próprios do regime de tributação das pessoas colectivas,

evitando distorções não apenas ao nível dos resultados tributáveis, como ondas de comportamentos desviantes, afectadores da expectativa jurídica da receita, em cada ano económico.

E, através destas cláusulas gerais anti-abuso, forcem a manutenção de uma correlação saudável entre os volumes de negócios, os lucros tributáveis e o imposto devido a final pelas entidades sujeitas a IRC, em linha com os níveis médios de carga fiscal efectiva que recai sobre os diferentes grupos de contribuintes, dentro do sistema fiscal português e, até, comparativamente com a dos estados membros da OCDE ou fora dela.

Assim, as tributações autónomas, incluindo as previstas na alínea b), do n.º 13, do art.º 88.º do Código do IRC têm, pois, uma função disciplinadora geral que não é alheia às finalidades sistémicas do imposto, até porque, como mecanismo anti abuso, as tributações autónomas não são alheias aos fins gerais do sistema fiscal.<sup>18</sup>

Nestes termos, a adopção de regimes legais que limitem os efeitos nefastos que resultem de comportamentos afectadores da equilibrada repartição da carga fiscal sobre os diferentes grupos de contribuintes não constitui apenas uma opção do legislador mas, é antes, uma obrigação estrita, em resultado na obrigatoriedade de gizar e fazer funcionar o sistema como um todo de forma equilibrada.

Com efeito, as tributações autónomas introduzem mecanismos de tributação que, naturalmente, desagradarão aos seus destinatários, mas impedem ou limitam os efeitos nefastos de práticas abusivas que prejudicariam outros e são, por isso, necessárias à preservação dos equilíbrios do sistema.

---

<sup>18</sup> Com efeito, conforme se refere no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 197/2916, de 23 de Maio, “(...) o IRC e as tributações autónomas 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 de 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 acto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso (...)”.

Por outro lado, conforme se refere no Acórdão do STA, de 12 de Abril de 2012 (processo nº 77/12), citado no Acórdão acima referido, “(...) a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e dos lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem 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 (...)”.

Ora, as empresas, tal como as pessoas singulares, também estão sujeitas e com a mesma intensidade ao dever geral de pagar impostos e, nesta medida, a lei fiscal não pode deixar de consagrar mecanismos que limitem procedimentos desviantes porquanto cada um deve suportar imposto segundo pode, isto é, segundo são as suas capacidades contributivas reveladas.

Importa ainda notar que, nos nossos dias, se adoptou, como regra geral, o regime da tributação segundo o rendimento real e efectivo para as pessoas colectivas, não constituindo este uma mera opção de funcionamento do sistema fiscal de entre várias outras possíveis.

Na verdade, ela é, antes, uma manifestação concreta da modernidade e da maturidade de um sistema fiscal que exige dos seus destinatários/beneficiários uma madureza da mesma estatura pois representa também uma nova forma de responsabilização ética e social perante o fenómeno do imposto.<sup>19</sup>

Como referiu, oportunamente, SALDANHA SANCHES (citado na Decisão arbitral 187/2013-T, pp. 28), as tributações autónomas constituem uma forma de obstar a actuações abusivas “(...) *que o normal funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis. Este carácter anti abuso das tributações autónomas, será não só coerente com a sua natureza “anti sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que o cita. Elas terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade parcial das despesas sobre que incidem, em função da supra apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)*”.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> A propósito das questões sobre os limites da moral face ao imposto vejam-se SUSANNE LANDREY, STEF VAN WEEGHEL e FRANK EMMERINK). No que diz respeito à interligação profunda e indiscutível entre o direito e a moral, vide JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 9.ª Reimp. pp. 50 e segs.

<sup>20</sup> A Decisão Arbitral do CAAD nº 210/13-T refere que as “*despesas (...) partilham entre si um risco de não empresarialidade, isto é, um risco de não serem realizadas com fins empresariais, mas sim extra-empresariais ou privados*”.

Todas estas considerações convocam o que nos parece ser a verdadeira *sententia legis*, posto que a descoberta do verdadeiro sentido da lei constitui um imperativo, pois que importa assegurar que a actividade do intérprete atinja um sentido interpretativo pelo qual a lei exteriorize o seu sentido mais benéfico, mais profícuo e mais salutar, no dizer de FRANCESCO FERRARA.<sup>21</sup>

Por outro lado, o sentido lógico da interpretação não nos conduz senão no sentido de que as tributações autónomas assentam numa lógica segundo a qual a lei pretende evitar ou desincentivar tais pessoas colectivas de relevar (abusivamente) como gastos valores relativos a bónus ou remunerações variáveis. Assim, é a relevação como gasto para efeitos de IRC, na sua inteireza, que se pretende desincentivar.

Fazendo apelo à *ratio legis* fica claro que as tributações autónomas são cobradas, no âmbito do processo de liquidação do IRC, de acordo com uma raiz e uma dogmática próprias que levam a que a colecta total do imposto não seja uma realidade unitária mas composta.<sup>22</sup>

Com efeito, é nela possível descortinar a colecta de imposto propriamente dita, resultante da mecânica geral de apuramento do IRC, que é devida com fundamento constitucional assente no dever geral de cada um (neste se englobando as pessoas colectivas) de contribuir para as despesas públicas segundo os seus haveres (art.º 103.º, n.º 1 da CRP).

Tudo no respeito e em cumprimento dos princípios da justiça, da igualdade e do dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada. E a que se deduzem as importâncias referidas no artigo 90.º do Código do IRC e nos termos e modos ali referenciados.

A esta colecta geral, radicada neste fundamento de ordem fundacional, adiciona-se a colecta específica, devida por tributações autónomas, que tem, como se deixou claro, uma raiz, um sentido e um fundamento próprios, qual seja o de desincentivar a adopção dos comportamentos por elas tributados, elencados no art.º 88.º do Código, que configura uma norma anti abuso, o que nos permite convocar aqui toda a dogmática própria em que se fundamenta.

---

<sup>21</sup> In “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, Arménio Amado, editores, 1978, p. 137 e segs.

<sup>22</sup> Vide MANUEL DE ANDRADE, in “*Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*”.

Neste caso, por se tratar de cumprir finalidades que extravasam os fins puramente reditícios do imposto, para se situar no campo dos comportamentos que a lei considera abusivos e/ou não desejados, parece claro que não faz sentido que se lhe efectuem deduções, sob pena de se esvaziar, na prática, de qualquer sentido o regime anti abusivo criado.

Assim, atento o que vai exposto, estamos agora em condições de analisar o pedido da Requerente, quanto à legalidade da dedução do PEC à parte da colecta de IRC correspondente às taxas de tributações autónomas, em cada um dos exercícios (de 2013 e 2014).

### **III.2.2. 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 porquanto, se por um lado, se reduziu a taxa aplicável aos contribuintes pagadores de imposto, por outro lado, 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 actividade ano após ano, persistiam em declarar rendimentos negativos ou nulos, escapando à tributação efectiva.

Nestes termos, foi 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 (diploma 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 (conforme artigo 71º, n.º 6 do CIRC/1998).

Não havendo IRC a pagar nos termos gerais, o valor do PEC satisfeito podia ser reportado para o exercício seguinte (conforme artigo 74º-A, n.º 1) ou reembolsado mais tarde (conforme artigo 74º-A, n.º 2).

Assim, procurava-se garantir que a generalidade dos sujeitos passivos satisfizesse valor por conta do IRC, calculado provisoriamente sobre o volume de negócios do exercício anterior (conforme artigo 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 carácter de pagamento por conta que o imposto tinha, impedindo o seu reembolso enquanto o contribuinte se mantivesse em actividade e impôs que o reporte das quantias satisfeitas fosse feito apenas até ao quarto exercício subsequente (conforme artigo 74º-A, n.º 1, do Código do IRC/2001).

Desta norma restritiva resulta, pela primeira vez, a possibilidade do PEC se transformar em colecta mínima quando não fosse possível deduzir as quantias satisfeitas, por se esgotar o período de reporte.<sup>23</sup>

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. Contudo, 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 foi 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 PEC e não abatidas na liquidação anual de IRC.

---

<sup>23</sup> Neste sentido, vide TERESA GIL, in “*Pagamento Especial por Conta*”, Revista Fisco. Ano XIV, (Março 2003), n.º 107-108, pág. 12).

Manteve-se ainda aqui o carácter de medida de perseguição da evasão fiscal, embora se tenha aligeirado, sem o abolir completamente, o cunho de colecta 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 (...) 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 que *“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 efectuarem 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.

Com efeito, trata-se, como é pacificamente aceite, de um meio que tem vantagens para o Estado pois permite-lhe antecipar o recebimento do imposto, ao mesmo tempo que assegura a sua colecta 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 PEC, partindo deste tronco comum (já que, inequivocamente, ambos são o produto de uma técnica tributária pela qual a colecta do imposto devido a final) é antecipada. Contudo, ainda assim, apresentam (no segundo caso), justificações algo diferenciadas.

Desde logo, no que diz respeito à razão de ser dos pagamentos, no caso dos pagamentos por conta, porquanto estes esgotam-se, em nossa opinião, nos fundamentos

supra evidenciados, mas já o PEC, não perdendo essa finalidade de vista, tem ainda uma outra que se lhe adicionou.

Com efeito, como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo 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 porquanto, 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[i]am ao rendimento tributável realmente auferido”.<sup>24</sup>

Na verdade, o citado Acórdão 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 actual 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 colecta 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 (87º-3 do CIRC)”.

Questão subsequente é a de saber se estas razões especiais são de molde a permitir que se deduza, à colecta das tributações autónomas, o próprio PEC, porquanto ele não é mais

<sup>2424</sup> Neste sentido, 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>.



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 colecta 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 colecta geral do imposto, apurada por efeito da operação de liquidação *stricto sensu*, certa medida do imposto.

Ora, como bem se refere na Decisão Arbitral acima referida, proferida no âmbito do processo 113/2015-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 colecta 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 (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 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”.*

Em suma, ponderáveis razões, derivadas das finalidades que se pretenderam alcançar legislativamente com a criação do PEC, 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 colectivo, no caso dos autos.

Assim sendo, improcede também o argumento invocado pela Requerente, no sentido de que deve ser declarada a ilegalidade das liquidações das tributações autónomas por ausência de base legal para a sua efetivação, porquanto “ao conferir-se o alcance de norma interpretativa ao n.º 21 do art.º 88º do CIRC, coloca-se em causa a proibição da retroatividade que está consagrada no n.º 3 do art.º 103º. da CRP”, nos termos do qual “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança e não façam nos termos da lei”.

Neste âmbito, refira-se que, embora o artigo 135.º da LOE de 2016 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 retroactiva), como ficou demonstrado da argumentação supra exposta, a solução encontrada por este colectivo não necessitou de fazer aplicação deste novo preceito, caindo, assim, por terra, as inconstitucionalidades que a Requerente imputa ao referido preceito.

No mesmo sentido vai o Acórdão Arbitral 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.º1, 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 deduzido à parte da colecta do IRC, produzida pelas taxas de tributação autónoma, o montante do PEC efectuado em sede de IRC, a mesma não pode deixar de improceder, à luz de tudo quanto vem exposto

Com efeito, pelas razões acima expostas a pretensão da Requerente tem necessariamente que improceder, uma vez que as autoliquidações impugnadas cumprem com o princípio da legalidade, pois assentam em correcta interpretação das normas acima citadas e analisadas.

Termos em que improcede totalmente o pedido de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC, referentes aos exercícios de 2013 e 2014, mais especificamente a ilegalidade no que se refere à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas tributações autónomas do PEC efectuado em sede do IRC, que originou um montante de imposto liquidado no valor de € 410.430,96 (2013) e € 83.505,99 (2014), num total de € 493.936,95. Em consequência, improcede também a alegada ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada com respeito ao IRC dos anos acima já referidos.

### III. 2.3. Outros pedidos

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas ficam igualmente prejudicados os pedidos feitos pela Requerente de devolução de quantias pagas e de respectivos juros indemnizatórios.

### III. 2.4. Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IRC, nas partes produzidas pelas tributações autónomas, dos exercícios de 2013 e 2014, objecto de impugnação, absolvendo-se a Requerida deste pedido;

- b) Em consequência, julgar improcedente o pedido de reembolso do montante de IRC, respeitante ao exercício de 2013 (no montante de € 410.430,96) e respeitante ao exercício de 2014 (no montante de € 85.505,99), acrescido de juros indemnizatórios, conforme formulado pela Requerente, absolvendo-se a Requerida do respectivo pedido;
- c) Manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa respeitante aos actos tributários de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2013 e 2014, absolvendo-se a Requerida do respectivo pedido;
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 493.936,95.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 7.650,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Março de 2017

O Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Paulo Nogueira da Costa – vencido conforme voto que se segue  
e integra a presente decisão)

O Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira)

## VOTO DE VENCIDO

Votamos vencido, no presente processo, com os fundamentos que sucintamente passamos a expor, os quais, em larga medida, correspondem à posição que subscrevemos no Acórdão proferido no âmbito do processo arbitral n.º 5/2016-T, no qual se afirma o seguinte:

*«As tributações autónomas foram criadas pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que teve por objeto a introdução de alterações ao CIRC, conforme resulta do respetivo preâmbulo. Este Decreto-Lei concretizou a autorização legislativa conferida ao Governo pelo n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, cuja epígrafe é “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)”.*

*Dos diplomas referidos, em particular da lei de autorização, não resulta qualquer indício de que o legislador pretendesse criar um novo imposto. Pelo contrário o que é evidenciado é a intenção de o legislador introduzir ajustamentos à tributação do rendimento das empresas.*

*Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que teve por objeto a “reforma da tributação do rendimento”, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo sido aditado ao CIRC o artigo 69.º-A, sob a epígrafe “Taxa de tributação autónoma”, a qual indicia que estamos perante a aplicação de uma taxa, em sede de IRC, distinta das taxas gerais previstas no artigo 69.º. Note-se que a epígrafe refere “taxa de tributação autónoma”<sup>25</sup> e não “tributações autónomas”, o que evidencia que o que o legislador pretendeu foi prever um taxa distinta das taxas gerais, para determinadas situações, aí descritas.*

*Daqui resulta que a expressa consagração das “taxas de tributação autónoma” foi feita em sede de reforma da tributação do rendimento, pelo que surgiria absolutamente descontextualizado e incoerente com o propósito do legislador criar um imposto sobre a despesa e, para cúmulo, não o identificar*

*como tal e incluí-lo no CIRC. Mais, a inserção sistemática do novo preceito normativo é feita imediatamente a seguir ao preceito que prevê as taxas gerais, e não nos artigos finais do CIRC, o que seria lógico se se tratasse de um outro imposto conexo com o IRC, nem tampouco em sede de definição das regras de incidência.*

*Não existe assim qualquer indício que nos leve a admitir que no caso das “taxas de tributação autónoma” estamos perante um imposto (sobre a despesa?) distinto do IRC.*

*A norma contida no artigo 69.º-A introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, tal como sucede com a norma contida no artigo 88.º do CIRC em vigor à data dos factos no processo sub judice, não contém regras de incidência subjetiva, nem sobre liquidação e pagamento das tributações autónomas. Pense-se, a título de exemplo, na atual alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º, que estabelece o seguinte: “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º”. Se entendêssemos que estamos perante um preceito que cria um novo imposto, sempre teríamos que perguntar: quem é o sujeito passivo?; como é feita a liquidação?; quais são as regras de pagamento? Isto sem falar na questão que se prende com saber qual seria o pressuposto material de tributação que legitimaria um tal imposto.*

*As respostas não de ser encontradas em sede de IRC. Note-se, em coerência com o que acabou de se dizer, que as “taxas de tributação autónoma” não originam sequer uma prestação de imposto que deva ser paga ao Estado. A aplicação das taxas de tributação autónoma reflete-se na coleta de IRC e é a prestação de IRC que, nos termos da lei, tem que ser paga pelo sujeito passivo. Tanto assim é que os pagamentos por conta a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 104º do CIRC também são dedutíveis ao valor apurado em sede de tributação autónoma, ou seja, são deduzidos no pagamento final do imposto ou descontados para efeitos de reembolso.*

[...]

---

<sup>25</sup> Sublinhado nosso.



*A aplicação das taxas de tributação autónoma é feita no âmbito da liquidação do IRC, e o respetivo resultado reflete-se na coleta de IRC. A prestação fiscal a pagar ao Estado é a referente ao IRC.*

*De acordo com o artigo 104.º do CIRC, o pagamento deste imposto, faz-se por via dos pagamentos por conta, que em geral são três, não se destacando o pagamento das “tributações autónomas” relativamente ao pagamento do IRC. Para efeito de pagamento do IRC, é irrelevante se foram ou não aplicadas taxas de tributação autónoma.*

*Verifica-se que existe lugar a reembolso de IRC nos termos do número 2 do mesmo artigo 104.º do CIRC quando o «valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta» ou «o valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença». Ou seja, no caso de haver liquidação de IRC por tributação autónoma, o pagamento por conta de IRC, efectuado nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 104º do CIRC, também é dedutível neste apuramento.*

*Deste modo, também as regras de pagamento do IRC apontam para que as “tributações autónomas” integrem o IRC.*

*Mas se dúvida ainda houvesse, é o próprio legislador a reconhecer que as “tributações autónomas” são IRC quando, no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC se refere ao «IRC, incluindo as tributações autónomas, ...». Note-se que esta alínea refere-se à não dedutibilidade de encargos com impostos que incidam sobre o rendimento (e não sobre a despesa).*

*Não se compreende, pelas razões expostas, que a tributação autónoma possa ser perspectivada como um imposto distinto do IRC. Simplesmente, não existe qualquer fundamento legal ou sequer qualquer indício que permita sustentar essa tese.*

*Tal como é referido no Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 79/2014-T, «ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC».*

*Subscreve-se, também, o Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 95/2014-T, quando aí se afirma que «não compete ao julgador alterar por sua iniciativa a opção política e técnica do legislador em configurar este tipo de tributo como IRC, ainda que possa não concordar tecnicamente com a solução encontrada pelo legislador. Tal constituiria uma interpretação corretiva, consabidamente vedada pelo imperativo de obediência à lei».*

*Não sufragamos, por outro lado, a tese expressa nos recentes acórdãos do Tribunal Constitucional, a qual radica fundamentalmente na seguinte ideia: o IRC tributa rendimentos; as “taxas de tributação autónoma” traduzem-se na aplicação de taxas a certas despesas; logo, a tributação autónoma é um imposto distinto do IRC (cfr. os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 310/2012 e 465/2015)<sup>26</sup>.*

*Com efeito, não basta que um preceito normativo preveja a aplicação de uma taxa a um determinado facto para concluirmos que estamos na presença de um imposto. Tal representaria um esvaziamento do conceito de imposto. Se aplicássemos esta conceção minimalista da figura do “imposto” à tributação do rendimento das pessoas singulares, que a Constituição impõe que seja uma (artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa), conseguiríamos identificar 5 “impostos” distintos sobre o rendimento das pessoas singulares, embora formalmente incluídos no CIRS, tantos quantos os tipos de taxas aí previstas: (i) o próprio IRS, mediante a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, e ainda os “impostos” que corresponderiam à aplicação da taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS), das taxas liberatórias (artigo 71.º do*

<sup>26</sup> No Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 465/2015 pode ler-se o seguinte:

*«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).*

*[...]*

*Com efeito, como se fez notar, o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas.»*

*CIRS), das taxas especiais (artigo 72.º do CIRS) e das taxas de tributação autónoma (artigo 73.º do CIRS). Isto para não falarmos do caso da sobretaxa (prevista na Lei do Orçamento, à margem do CIRS, portanto).*

*Um aspeto que parece causar algumas dificuldades no recorte da natureza das “taxas de tributação autónoma” é o facto de as mesmas incidirem sobre despesas, o que representaria um fator anómalo num quadro de tributação do rendimento. Nas palavras de Rui Duarte Morais, «[nas tributações autónomas] está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários»<sup>27</sup>. Naturalmente, partindo deste pressuposto, o Autor reconhece a dificuldade em «descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento»<sup>28</sup>.*

*Entendemos, em sentido contrário, que as taxas de tributação autónoma não representam um imposto sobre a despesa, e, por essa razão, não se nos afigura de difícil compreensão a previsão da figura das “taxas de tributação autónoma” nos códigos de IRC e de IRS.*

*Vejamos.*

*O relevo da consideração das despesas em sede de IRC (e de IRS) resulta do princípio constitucional da tributação do rendimento real, o qual é um rendimento líquido. É essa a razão pela qual os gastos e perdas são considerados na determinação do lucro tributável em IRC (artigo 23.º do CIRC). Todavia, o legislador afasta expressamente a dedutibilidade de certos gastos, designadamente por razões que se prendem com a prevenção da evasão fiscal (artigo 23.º-A). Mas nalguns casos o legislador, tendo em vista desincentivar a realização de certos gastos, designadamente como meio de prevenção da evasão fiscal, vai ainda mais longe do que a previsão da mera não dedutibilidade, ao prever o agravamento da coleta de IRC mediante a aplicação de taxas que penalizam os sujeitos passivos que realizem certas despesas. É isto que sucede com as taxas de tributação autónoma, previstas no artigo 88.º do CIRC.»*

<sup>27</sup> Apontamentos ao IRC, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 202-203.

<sup>28</sup> *Idem*, p. 203.

Deste modo, a aplicação das taxas de tributação autónoma concorrem para a determinação da coleta de IRC, e é a esta que se deduzem os PEC, nos termos do artigo 90.º, n.º 2, alínea d), do CIRC. E não se vê como pode o intérprete afastar o teor literal deste preceito.

A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento para 2016), aditou ao CIRC os n.ºs 20 e 21 do artigo 88.º, tendo sido reconhecida pelo legislador natureza interpretativa às normas aí contidas.

O n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, prevê o seguinte:

*«A liquidação das tributações autónomas em IRC 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, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado».*

Sucedem que esta norma não altera a natureza das “taxas de tributação autónoma” nem os respetivos procedimento e forma de liquidação. Ela apenas nos diz que não podem ser feitas deduções ao montante de tributações autónomas apurado. Este sentido já resultava da lei – as deduções são feitas à coleta do IRC e não a uma pretensa coleta das tributações autónomas. Apenas neste sentido podemos, a nosso ver, afirmar que estamos perante uma norma interpretativa.

A tese segundo a qual o legislador clarifica, por via de interpretação autêntica, que as tributações autónomas têm natureza distinta do IRC e não admitem deduções, não tem, em nossa opinião, suporte legal. Mas caso admitíssemos esta tese, sempre teríamos que concluir tratar-se de uma novidade face ao regime jurídico que vigorava, não se tratando de uma mera clarificação do sentido de um preceito anterior. Tratar-se-ia, na verdade, de uma alteração legislativa de sentido desfavorável ao contribuinte, com efeito retroativo, o que colide com o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, ínsito no princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, previsto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Entendemos, na verdade, que *«[t]ambém no caso das leis interpretativas de leis tributárias é inteiramente pertinente a proibição da retroatividade. Entende-se que as mesmas não têm apenas uma natureza declarativa, produzindo efeitos constitutivos. Na medida em que vinculam os tribunais a uma determinada interpretação, entre várias em*

*abstrato possíveis e já acolhidas por outros tribunais, elas implicam, inevitavelmente, uma aplicação retroativa da lei interpretanda*<sup>29</sup>.

*Através das normas interpretativas, como reconheceu o TC, o Estado vem impedir, a posteriori, que o Direito que criou funcione através da sua lógica intrínseca comunicável aos destinatários das normas, alterando o quadro dos elementos relevantes da interpretação jurídica, em termos que colidem com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos e com a proibição da retroatividade das leis fiscais consagrada no artigo 103º, nº 3, da CRP*<sup>30</sup>»<sup>31</sup>.

Em conclusão, entendemos que os PEC são dedutíveis à coleta de IRC, para o qual concorre o resultado da aplicação das taxas de tributação autónoma.

Deste modo, com toda a consideração que me merecem os membros do Tribunal que decidiram pela improcedência do pedido, não acompanhamos o decidido, e, portanto, pelas razões expostas, julgaríamos procedente o pedido arbitral.

Paulo Nogueira da Costa

---

<sup>29</sup> Andrew Pruitt, “Judicial Deference to Retroactive Interpretative Treasury Regulations”, 79, *The George Washington Law Review*, 2011, 1558 seguintes.

<sup>30</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00.

<sup>31</sup> Jónatas E.M. Machado / Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 89.