

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2012-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de custos

DECISÃO ARBITRAL

Processo n.º 31/ 2012-T

Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro

Requerente: ..., contribuinte n.º ..., melhor identificado nos autos.

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

I-RELATÓRIO

1. O Requerente, invocando ter desde .../07/2005, (consequentemente há mais de dois anos) pendente impugnação judicial na ...ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal do ..., sob o processo n.º ...,

2. E a coberto do regime transitório previsto sob o n.º 1 do artigo 30º do RJAT, formulou pedido de pronúncia arbitral de conformidade ao disposto no n.º 1 do artigo 6º.

3. Pretendendo, em síntese, ver consagrada a anulação de correcções efectuadas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, relativas ao ano de 2002,

4. Que se consubstanciaram na liquidação adicional de IRC do exercício de 2002, liquidação nº ..., de .../11/2004, e juros compensatórios (nº ...) a que corresponde a demonstração de compensação nº ... de .../04/2005,

5. Concretizando, o seu pedido de pronúncia arbitral, na sua discordância quanto ao seguinte:

- (i) *desconsideração do valor de 112.578,35 €, respeitante ao pagamento de Imposto do Selo dos anos de 1997 e 1998, liquidado pela Administração Tributária em 2002,*
- (ii) *tributação autónoma do montante de 13.374,06 €, à taxa de 6% relativo a despesas efectuadas com estacionamento e portagens,*
- (iii) *desconsideração do valor de 255.204,96 €, referente a pagamentos por conta realizados pelo ..., com referência ao exercício de 2002 e declarados pelo Requerente.*

6. Notificada a Requerida de conformidade ao disposto no artigo 13º do RJAT, manteve os actos impugnados, tendo designado os seus representantes junto do tribunal arbitral.

7. Verificada a regularidade formal de pedido apresentado e conseqüentemente o seu enquadramento perante o disposto no artigo 2º do RJAT, procedeu o Conselho Deontológico do CAAD à designação de árbitro singular, de conformidade à previsão da alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RAJT.

8. Aceite a designação do árbitro, constituiu-se o tribunal arbitral em 28 de Março de 2012 na sede do CAAD, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT (*cf. acta de constituição*)

9. Na sessão de constituição do tribunal foi a entidade Requerida AT notificada para apresentar ao abrigo do disposto no nº 1 do artigo 17º do RJAT a sua resposta,

10. Tendo, no prazo legal, procedido à sua junção, instruída com cinco documentos.

11. Cumpriu o Requerente, por seu turno, o estatuído sob o nº1 do artigo 30º através do pedido de desistência da instância no que se refere à impugnação judicial, referida em 1, juntando aos presentes autos a respectiva cópia.

12. O Requerente procedeu à junção de dois documentos (sob a identificação documentos nºs 1,3, 4 e 5) protestando juntar os documentos nºs 2, e 6 a 10, não tendo requerido produção de prova testemunhal,

13. O mesmo se tendo verificado relativamente à Requerida que, por sua vez, veio conjuntamente com a resposta a que se reporta o artigo 17º do RJAT, proceder à junção do processo administrativo e aos cinco referidos documentos.

14. Na primeira reunião, efectuada, a coberto do artigo 18º do RJAT, acordaram as partes em produzir por escrito as respectivas alegações,

15. Onde, fundamentalmente, vieram a reproduzir os seus argumentos e pontos de vista constantes dos seus anteriores articulados.

16. Para fundamentar o seu pedido o Requerente alegou, em síntese, o seguinte, e no que particularmente tem a ver com o segmento indicado em **(i)**:

“ Na sequência de uma acção inspectiva realizada em Setembro de 2004 pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção da Direcção – Geral dos Imposto ao resultado fiscal apurado com referência ao exercício de 2002”,

“ (...) foi adicionalmente liquidado ao Requerente pela Direcção – Geral de Impostos, através das liquidações nºs ... e ... ambas datadas de ...-12-2001, Imposto do Selo com referência aos exercícios

de 1997 e 1988, no valor total de € 112,578,35, com fundamento no facto de não ter alegadamente liquidado (nem repercutido) Imposto do Selo nas operações financeiras durante aqueles exercícios”,

“ O referido imposto viria a ser inscrito na contabilidade referente ao exercício de 2002 a título de Perdas relativas a Exercícios Anteriores”,

“ O requerente considerou o pagamento do Imposto do Selo adicionalmente liquidado como encargo fiscalmente dedutível (...)

“(…) em resultado de acção inspectiva (...) o referido encargo de € 112.578,35 foi acrescido ao lucro tributável, com fundamento no facto de o Imposto do Selo, incidente sobre as operações financeiras, ser suportado pelos clientes das instituições, nos termos da alínea c) do nº 1 do artigo 42º do Código do IRC”

“ (...) não pode o Requerente deixar de manifestar o seu total desacordo (...)”

“(…) dispõe o artigo 23º, nº 1, do Código do IRC, que se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, entre as quais se incluem os “encargos fiscais e parafiscais”

- No que respeita ao segmento **(ii)** – “tributação autónoma no montante de 13.374,06 €, à taxa de 6% relativo a despesas efectuadas com estacionamento e portagens”, alega, em síntese o Requerente:

“ (...) apenas estão sujeitas à tributação autónoma (prevista no nº3 do artigo 81º do CIRC), os encargos desta natureza directamente relacionados com o veículo enquanto bem de consumo, como o sejam designadamente, os elencados no nº 4 do mesmo preceito (...)”

- Referente ao último dos apontados segmentos (iii) “Da desconsideração dos pagamentos por conta realizados pelo ..., no valor de € 255,204,96,” alega o Requerente, em síntese e com pertinência, o seguinte:

“ mediante operação de fusão registada em 21.10.2002, o Requerente incorporou no seu património a totalidade dos elementos do activo e passivo da sociedade ... ,

“(...) que por essa via se viria a extinguir”

“(...) de acordo com o projecto de fusão as sociedades (nesta envolvida) viriam a conformar o resultado fiscal do exercício de 2002 como se apenas de uma entidade se tratasse, apresentando assim a sociedade incorporada uma declaração de cessação nos termos e para os efeitos do nº 6 do artigo 110º do Código do IRC (...)”

“e a sociedade incorporante uma única declaração de rendimentos modelo 22, na qual apurou um lucro tributável resultante da soma algébrica da totalidade dos custos e proveitos gerados pela actividade desenvolvida por uma e outra entidades ao longo do exercício, integralmente consumido por prejuízos transitados de exercícios anteriores”,

“ e na qual declarou ainda o valor dos pagamentos por conta realizados pelo ... naquele exercício, enquanto entidade incorporada, no montante de € 255.204,96 “

Valores esses que “não se encontram considerados e reflectidos na liquidação objecto do presente pedido (...)”

17. Como referido, o Requerente juntou quatro documentos, identificados como os documentos nºs 1,3, 4 e 5, protestando juntar os documentos nºs 2 e nºs 6 a 10.

18. O documento nº 1 junto pelo Requerente encerra a cópia da impugnação judicial a que supra se fez referência, o documento nº 3 reporta-se à demonstração de liquidação do IRC de 2002 do Requerente e

os documentos nº 4 e 5, respeitam, respectivamente à demonstração de liquidação de juros compensatórios respeitantes a 2002 no montante de 5.7821,71 € e nota de liquidação/ demonstração de compensação ... no montante de 11.551,95 €.

19. Notificado para tanto, o Requerente, em 2012-04-13, procedeu à junção dos documentos nºs 2,6,7, 7 e 9, que, fundamentalmente, consubstanciam, respectivamente a seguinte materialidade: notificação dos actos resultante do relatório de inspecção tributária (documento nº 2); certidão do registo comercial do Requerente (documento nº 6); projecto de fusão por incorporação, datado de Maio de 2002, tendo por incorporante o Requerente e como incorporada a sociedade denominada ... (documento nº 7); declaração de cessação da actividade da sociedade ... (documentos nºs 8 e 9); comprovativo do envio do modelo 22, com referência ao exercício de 2002 no que respeita ao Requerente.

20. Na sua **resposta**, a Autoridade Tributária e Aduaneira, suscitou uma **questão prévia**, invocou uma **excepção** e defendeu-se por **impugnação** relativamente às questões das correcções efectuadas, pugnando pela improcedência do pedido.

21. A questão prévia convocada pela Requerida, consubstanciou-se no seu pedido de suspensão de instância arbitral até que o Requerente promovesse o pedido de extinção da instância no concernente ao processo de impugnação judicial que sob o nº ..., corria termos na ...ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal do

22. A apreciação de tal pedido ficou prejudicada, já que o Requerente procedeu à junção nos presentes autos, de dois documentos, através dos quais se ilustra o pedido da extinção da instância do processo de impugnação judicial.

23. A AT na sua resposta e **POR EXCEPÇÃO** alegou, sinteticamente, o seguinte:

“ (...) o montante de € 255.204,96, referente a pagamentos por conta realizados pela sociedade ...(...) embora não tenha concorrido para a declaração de rendimentos modelo 22 da Requerente,

“ foi-lhe efectivamente reembolsado, através de transferência do correspondente crédito apurado na esfera da

“ A referida importância, creditada em nome do ..., foi efectivamente reembolsado à Requerente na qualidade de sociedade incorporante, através de transferência do correspondente crédito por força da cessação de actividade da ..., ocorrida com a fusão por incorporação na Requerida e consequente extinção.

“(...) em face do reembolso efectuado (...) no valor de € 255.204.96, atinente aos pagamentos por conta, extingue o efeito jurídico pretendido pela Requerente

“devendo (...) ser absolvida nesta parte do pedido com as devidas consequências legais”

24. POR IMPUGNAÇÃO veio a entidade requerida AT, alegar, em síntese, o seguinte

(ii) no que respeita à desconsideração do valor de € 112.578,35 €, contabilizados a título de perdas relativas a exercícios anteriores, respeitantes a imposto de selo de 1997 e 1998, e remetendo fundamentalmente para o relatório da inspecção tributária, toma posição adversa à expressa pelo Requerente, invocando e concluindo, nesta parte, com argumentos no sentido de sustentar a sua não consideração como custo fiscal, uma vez que os mesmos não se mostram indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos

(iii) no concernente à tributação autónoma, alega, sinteticamente a Requerida (AT) o seguinte:

“ (...) o Requerente não considerou, para efeitos do cálculo da tributação autónoma à taxa de 6% sobre o valor de € 13,734,06, relativamente a despesas efectuadas com estacionamento, portagens, contabilizados na conta 7412092 – estacionamentos e portagens, pelo que, nos termos do disposto no nº 3 do Artº 81 do CIRC, foi efectuada a correcção de € 824.04”

25. A entidade requerida AT, procedeu com a sua resposta, à junção de cinco documentos, consubstanciando os mesmos o reembolso nº ..., no valor de 225.204.96 €, efectuado em 25.07.2007 a favor do Requerente,

26. Tendo na mesma data, procedido à junção do processo administrativo (PA) e não tendo, como já dito, requerido qualquer prova adicional.

27. No que à matéria exceptiva, invocada pela Requerida contende, o Requerente ofereceu resposta à mesma, no exercício do contraditório, tendo, sinteticamente, produzido e reiterado, os argumentos que já decorriam do seu pedido de pronúncia arbitral, sintetizando-os como segue:

“(...) o que o Requerente pretende é o reconhecimento da ilegalidade ao ato tributário sub judice, pois que, para efeitos do cálculo do imposto devido, com referência ao exercício de 2002, se impunha a relevação dos “Pagamentos por Conta” realizados pela sociedade ...” ,

Pugnando pela improcedência da invocada excepção.

II- SANEAMENTO

O tribunal é competente, o processo não enferma de vícios, as partes mostram-se legítimas e regularmente representadas.

III- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Perante a posição assumida pelas partes, com base no processo administrativo e perante a prova documental junta aos autos, e a apreciação que das mesmas fez o Tribunal, fixa-se a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão:

1. O Requerente foi alvo de uma acção de inspecção tributária, ao abrigo de ordem de serviços n.º 04/1/030 realizada em Setembro de 2004 pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária de Direcção – Geral dos Impostos, actualmente Unidade dos Grandes Contribuintes, onde, para além de outras, que o Requerente não põe em causa, resultaram as seguintes correcções e inerentes liquidações adicionais, com referência ao ano de 2002:

- 1.1. matéria colectável do IRC pelo valor de 117.552,81 €
- 1.2. tributação autónoma pelo valor de 5.640,11 €

2. Destas correcções o Requerente põe em causa as referentes a perdas relativas a exercícios anteriores não considerados como custos para efeitos fiscais, no montante de 112.578,35 € e a tributação autónoma incidente sobre despesas no valor de 13.734,06 €, relativas a estacionamento e portagens, no montante de 824,04 €.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram outros factos relevantes para a decisão.

IV- FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

QUESTÕES A DECIDIR

Perante a posição das partes assumidas nos seus articulados (aqui se incluindo as alegações escritas), e tendo em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, aplicável face ao estatuído na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, as questões a dirimir por este tribunal são as seguintes:

a- a alegada excepção consubstanciada (no dizer da AT) pelo reembolso efectuado pela entidade requerida ao requerente, referente aos pagamentos por conta realizados pela entidade incorporada

b- as invocadas ilegalidades do acto de liquidação de IRC no referente ao exercício de 2002, na parte (i) em que desconsiderou como custos as despesas com o imposto do selo suportadas pelo Requerente, e no segmento (ii) que determinou a tributação autónoma no que concerne a despesas provindas de estacionamento e portagens.

Da análise dos documentos disponíveis, verifica-se que em ... de Outubro de 2002, o Requerente incorporou no seu património a totalidade dos elementos do activo e passivo da sociedade denominada ... – registo da fusão na conservatória do registo comercial.

Tal incorporação do passivo e activo, assumiu a forma de fusão por incorporação, modalidade esta prevista sob a alínea a) do n.º 4 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais:

Artigo 97.º - Noção – Modalidades

“4. A fusão pode realizar-se;

- a) *Mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedade para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta”.*

Por força da fusão efectuada, e para o que nos importa, haverá que destacar os seus efeitos, na esfera das intervenientes (*entidade incorporante e entidade incorporada*) particularmente no que contende com os advindos após o respectivo registo.

Convoca-se a respeito o disposto na alínea a) do artigo 112º do Código das Sociedades Comerciais:

Artigo 112º - Efeitos do registo

“a) Extinguem-se as sociedades incorporadas [...] transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante [...].

Trata-se de um efeito patrimonial decorrente da fusão.

O artigo 68º do Código sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (hoje artigo 73º face à renumeração introduzida pelo Decreto Lei nº 159/2009, de 13 de Julho) prevê um regime especial destinado a assegurar a neutralidade fiscal das operações das fusões, não querendo significar-se com isto que tais operações não relevem, sob o ponto de vista fiscal, na esfera das sociedades envolvidas. Com efeito e decorrente do, aplicável à data, artigo 68º do CIRC, sempre que no projecto de fusão (o mesmo se verificando aliás na cisão) seja fixada uma data a partir da qual as operações da sociedade incorporada são consideradas do ponto de vista contabilístico como efectuadas pelas sociedade incorporante, tal data afigurar-se-á como relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele da data da produção de efeitos jurídicos da operação em causa. Do projecto de fusão, consubstanciado sob o documento nº 7 junto pelo Requerente, pode constatar-se que, para efeitos contabilísticos foi assinalada a “*operação de fusão*” como efectuada a partir de 1 de Janeiro de 2002.

Sendo que, de conformidade à previsão do artigo 112º do Código das Sociedades Comerciais, com a “*inscrição da fusão no registo comercial*” extinguem-se as sociedades incorporadas “*transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante*”.

Por outro lado, na perspectiva fiscal, e com vista a assegurar o regime de neutralidade fiscal, determina o nº 7 do artigo 67º do CIRC (aplicável) que:

“ sempre que, no projecto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da sociedade beneficiariam a mesma é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que se situe a data da produção de efeitos jurídicos da operação em causa ”

Tendo a sociedade incorporada “...” procedido a pagamentos por conta, em .../07/2002, deveriam os mesmos ter sido levados em consideração na declaração de rendimentos do Requerente desse mesmo ano, que, como tal os inscreveu no modelo 22.

Com efeito, e de acordo com o projecto de fusão o resultado fiscal do exercício de 2002, das sociedades envolvidas na fusão viria a traduzir-se como “*apenas de uma entidade se tratasse, apresentando assim a sociedade incorporada uma declaração de cessação nos termos e para os efeitos do nº 6 do artigo 110º do Código do IRC, reportada à data de 01.01.2002*” e o Requerente apresentando uma “*única declaração de rendimentos modelo 22, na qual apurou um lucro tributável resultante da soma algébrica da totalidade dos custos e proveitos gerados pela actividade desenvolvida por uma e outra entidade ao longo do exercício*”

Na declaração em causa – e com suporte no documento nº 10 junto pelo Requerente - constata-se efectivamente que na sua declaração de rendimentos, declarou o valor dos pagamentos por conta realizadas pela incorporada no valor de 225.204,96 €.

Na liquidação a que a AT procedeu, tais pagamentos não foram considerados, sem prejuízo de ter procedido posteriormente ao reembolso de tal valor ao Requerente em .../07/2007 (conforme se comprova dos documentos juntos com a resposta da AT)

O reembolso efectuado na esfera do Requerente, não contém, todavia, a virtualidade de sanar a ilegalidade verificada.

Uma coisa é a consideração para apuramento da matéria colectável, face à fusão ocorrida, dos valores pagos por conta pela sociedade envolvida como incorporada para efeitos de declaração de rendimentos da sociedade incorporante, com eventual reflexo no imposto (ou juros) a pagar, outra, bem diferente é o reembolso efectuado à posterior.

A situação tributária do Requerente, pela desconsideração em causa, relativamente aos pagamentos efectuados por conta, que registou (legal e correctamente) na sua contabilidade viu influenciado o valor de imposto a pagar.

Face ao exposto,

Improcede, pois, a excepção suscitada pela entidade Requerida, decidindo-se, conseqüentemente, em julgar procedente o pedido quanto à questão da desconsideração dos pagamentos efectuados por conta pela sociedade incorporada, e declarar a ilegalidade do acto de liquidação na parte correspondente à não consideração de tais pagamentos, com implicações, nomeadamente em sede de imposto e juros efectuada ao Requerente.

DA DESCONSIDERAÇÃO DO VALOR DE 112,578,35 €, RESPEITANTE AO PAGAMENTO DE IMPOSTO DO SELO DOS ANOS DE 1997 E 1978

Em 2002, foi adicionalmente liquidado ao Requerente pela Direcção Geral dos Impostos, Imposto do Selo com referência aos anos de 1997 e 1998 no valor de 112.578,35 €, valor este que viria a ser

inscrito da sua contabilidade referente ao exercício de 2002, a título de perdas relativas a exercícios anteriores.

O requerente considerou o pagamento do imposto do selo adicionalmente liquidado com encargo fiscalmente **dedutível**.

Assim não considerou a AT, acrescentando tal valor ao lucro tributável, fundamentando, sinteticamente, tal correcção, no facto de o imposto do selo incidente sobre as operações financeiras, ser suportado pelos clientes das instituições, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC e, conseqüentemente não sendo legítimo ao sujeito passivo considerar tal encargo como fiscalmente dedutível.

A questão que aqui se coloca é a de saber-se, se tais encargos ocorridos com o imposto do selo, no caso em apreço cuja liquidação incumbia ao Requerente, são ou considerados com custo para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Levar-nos – á a mesma a um, ainda que breve (face à vasta doutrina e jurisprudência já produzida a respeito deste tema) incurso à “indispensabilidade dos custos”.

No ordenamento jurídico fiscal nacional, o legislador optou por incluir uma formulação legal de custos sob o artigo 23.º do CIRC, considerando “*custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora [...].*”

Elencando, a título meramente exemplificativo, nas diversas alíneas do seu n.º 1 alguns deles, e expressamente indicando sob os seus n.ºs 2 a 7, os custos que não são aceites.

A consideração dos custos dedutíveis e sua indispensabilidade terá ainda que “passar pelo teste” da sua não inclusão numa das quaisquer previsões contidas sob o artigo 42.º do CIRC (*hoje artigo 45.º, face à renumeração do Decreto Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho*).

Aponta a doutrina de forma absolutamente consolidada que para que um custo contabilístico seja aceite e valorado como custo fiscal terá que ser comprovado/justificado (por regra através de documento idóneo) e que se mostre indispensável.

A indispensabilidade do custo e a sua óbvia relevância fiscal terá que assumir um papel adequado a proporcionar proveitos ou ganhos, independentemente das opções de gestão e de decisão que lhe tenham estado subjacentes.

Não será assim pela circunstância de determinado custo se ter revelado absolutamente inadequado ineficaz ou improdutivo, para o fim que tinha em vista, que o sujeito possa vir a ser penalizado pela sua desconsideração no âmbito do artigo 23º do CIRC.

Louvamo-nos a respeito deste segmento no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30/11/2011, em que relator Casimiro Gonçalves, onde se produz: “ *a indispensabilidade a que se refere o artº 23º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesas como conveniente para a organização empresarial) sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros.*”

No caso vertente estamos perante imposto do selo, incidente sobre operações financeiras, cujos beneficiários foram clientes do Requerente e que este considerou como custos fiscais, e como tal dedutíveis de conformidade à alínea f) do nº 1 do artigo 23º do CIRE.

Ora, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 42º do CIRC (aplicável) “*não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável [...] os encargos resultantes de c) “ os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar”.*

O Requerente por razões de ordem comercial não procedeu à liquidação do imposto do selo devido aos seus clientes, suportando ele próprio tal encargo pelo facto de (extraído do exercício do direito de audição) “*que a realização das respectivas operações este condicionada, pelos beneficiários do crédito, à não incidência de imposto do selo*”.

Destarte, não relevam, no nosso entendimento, no caso em apreço, quaisquer considerações acerca das qualidades de sujeito passivo do imposto, substituição tributária, ou qualquer outra, no segmento da incidência subjectiva do imposto, deixando-se unicamente nota - a título conclusivo - que no caso em apreço o encargo decorrente do imposto em, resultado da concessão de crédito, impedia sobre os utilizadores ou beneficiários deste, ou seja clientes do Requerente, competindo a este a sua liquidação.

Não encontrando guarida sob a alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC os custos ocorridos com o mesmo desde logo pela sua inadequação à regra geral do dispositivo, sendo levados a concluir que o encargo suportado pelo Requerente foi determinado por motivações de outra ordem, que não tornam evidente a sua indispensabilidade para a formação de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, como aliás é referido no seu pedido de pronúncia arbitral; “ a ausência de repercussão do Imposto do Selo junto dos clientes teve como intento, por um lado, flexibilizar as negociações entre ambos e granjear com tal medida a fidelização de novos e antigos clientes, e por outro lado, fazer face à desmedida concorrência que impera entre as instituições bancárias.”

Decide-se, pois, negar provimento à pretensão do Requerente nesta parte, por improcedem os argumentos invocados.

ACRÉSCIMO À TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DO MONTANTE DE 13.374,06 €, RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA TAXA DE 6% A DESPESAS EFECTUADAS COM ESTACIONAMENTO E PORTAGENS, POR FORÇA DO DISPOSTO NO ARTIGO 81.º, N.º 3 DO CÓDIGO DO IRC

A tributação autónoma “*incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários*”¹

Devendo ser interpretada como um pagamento de IRC (ou IRS) independentemente da existência ou não de matéria colectável, constituindo uma excepção, no que respeita à tributação das pessoas colectivas de acordo com o lucro apurado.

Preocupações de combate à fraude e à evasão fiscal e razões de simplicidade e eficácia na arrecadação de receita fiscal, determinaram que o legislador onerasse equitativamente todos os contribuintes em certos tipos de despesas.

¹ Rui Duarte Morais, in *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, reimpressão de 2007, paginas 202 e ss.

O nosso ordenamento jurídico – fiscal, fixa sob o artigo 81º do CIRC (hoje 88º por força da renumeração do Decreto Lei nº 159/2009, de 13 de Julho) várias taxas de tributação autónoma, distinguindo, fundamentalmente as aplicáveis a despesas não documentadas (chamadas “despesas confidenciais”, das relacionadas (para o que nos importa nos presentes autos) com “viaturas ligeiras de passageiros”.

“Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos (com viaturas) não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objecto de tributação”

²

Como se extrai de recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, “³o legislador criou ou taxas de tributação autónoma com vista a penalizar a realização de determinadas despesas um vez que devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo [...]”

No âmbito de acção inspectiva ao Requerente, a que se reporta o processo administrativo, a AT procedeu à tributação autónoma à taxa de 6% sobre o valor de 13.734.06, tendo da mesma resultado uma correcção de 824.04 €, tendo por base as despesas ocorridas com estacionamento e portagens.

O Requerente manifestou a sua discordância, nomeadamente invocando, em síntese, que tais despesas (ocorridas com estacionamento e portagens) não se encontram abrangidas sob a tributação autónoma e taxas previstas sob o nº 3 do artigo 81º do CIRC, procedendo a interpretação da qual extrai que só estarão sujeitas a tributação autónoma as despesas com amortizações, rendas, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e outras, directamente relacionadas com as viaturas enquanto “bens de consumo”, de acordo com o nº 4 do mesmo dispositivo.

² Saldanha Sanches, in *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, páginas 406 e ss.

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-04-2012, em que foi relatora Fernanda Maças.

Todavia a interpretação do Requerente não encontra qualquer acolhimento ou mesmo suporte literal no sentido em que aponta, nem a tributação autónoma em causa, tem qualquer relação directa com os veículos automóveis enquanto bens de consumo.

O argumento literal, do nº 4 do artigo 81º do CIRC ao elencar os encargos relacionado com viaturas ligeiras de passageiros através do advérbio “*nomeadamente*” concorre desde logo que se legitime também a tributação a outras realidades conexas com a utilização das viaturas.

Ou seja, a indicação do preceito em causa é meramente exemplificativa/indicativa, não excluindo outros encargos de natureza similar, a ser alvo da tributação autónoma, nestes se incluindo os decorrentes de despesas ocorridas com estacionamento e portagens.

Decide-se, pois, negar provimento à pretensão do Requerente nesta parte, por improcederem os argumentos invocados.

V- DECISÃO:

Pelos fundamentos factuais e de direito expostos, julgando parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decide este Tribunal:

- julgar procedente o pedido formulado pelo Requerente no que toca à desconsideração dos pagamentos por conta no montante de 225.204,96 € levados a cabo pela sociedade incorporada “...”, nos termos supra referidos, declarando-se a ilegalidade do acto de liquidação na parte correspondente à não consideração de tais pagamentos.

- julgar improcedente, o pedido concernente à ilegalidade da liquidação na parte relativa à tributação autónoma, absolvendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira do mesmo.

- julgar improcedente o pedido quanto à desconsideração das despesas ocorridas com o Imposto do Selo, absolvendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira do mesmo,

VALOR DO PROCESSO:

De harmonia com o disposto no artigo 315º nº 2 do CPC e 97º A), nº 1 alínea a) do CPPT, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 11.551,08 €.

CUSTAS:

A cargo do Requerente e Requerida, na proporção do respectivo decaimento, de acordo com o disposto no artigo 12º nº 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, e artigo 4º nº 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

NOTIFIQUE

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138º nº 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente sentença rege-se pela ortografia antiga.

O árbitro

J. Coutinho Pires

2012-07-25