

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 6/2014-T

Tema: IRC – Tributação autónoma

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dra. Filipa Barros (árbitros vogais), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 4 de Março de 2014, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., adiante “Requerente” com sede no ..., pessoa colectiva n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, vem, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10º n.º 1 e n.º 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”¹, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade parcial e consequente anulação do acto de autoliquidação de IRC e derrama consequente respeitante ao exercício de 2011 na medida correspondente à não relevação dos encargos fiscais com tributações autónomas, no valor global de €121.347,50.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a), do nº 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foram designados árbitros, Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dra. Filipa Barros (árbitros vogais), que comunicaram, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

4. O Tribunal foi constituído no dia 4 de Março de 2014, em consonância com a prescrição da alínea c), do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.
5. Em 16 de Maio de 2014, pelas 14.30 horas, teve lugar na sede do CAAD, a reunião dos árbitros e dos mandatários das partes, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT.
6. Na referida reunião, depois de ouvidas as partes, foi às mesmas concedido pelo Tribunal Arbitral um prazo de dez dias, contado de modo sucessivo, para apresentação das respectivas alegações por escrito (cf. Acta da Reunião do Tribunal Arbitral Colectivo).
7. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, no essencial, o seguinte:
 - i.* A Requerente submeteu a 28 de Maio de 2012 a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2011, com a apresentação do respectivo modelo 22, bem como a autoliquidação das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do Código do IRC;
 - ii.* O valor em resultado das autoliquidações foi totalmente pago, tendo apurado um total de € 443.189,22, nos termos seguintes:
 - a)* 10% dos encargos com viaturas no montante de € 1.709.356,27;
 - b)* 20% dos encargos com viaturas no montante de € 596.538,70;
 - c)* 10% das despesas de representação, no montante de € 129.280,15;
 - d)* 5% das despesas com deslocações dos colaboradores em viatura própria e com ajudas de custo não facturadas a terceiros, no montante de € 60.358,75;
 - e)* 50% das despesas não documentadas, no montante de € 12.222,88; e
 - f)* 35% das despesas com bónus, no montante de € 373.967,00.
 - iii.* A Requerente apresentou em 9 de Setembro de 2013 junto da Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal respeitante ao exercício de 2011, tendo sido proferida decisão de indeferimento parcial por despacho de 6 de Novembro de 2013 emanando pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, nos termos do qual foi indeferido o pedido de dedutibilidade fiscal para efeitos do apuramento do lucro tributável em IRC, incluindo a sobretaxa derrama

estadual (e derrama municipal), dos encargos fiscais com tributações autónomas.

- iv.* Neste âmbito, a Requerente alega que não deduziu um montante de imposto no valor de € 121.347,50, liquidado indevidamente, que respeita à parte do acto do autoliquidação que reflecte a não relevação fiscal dos encargos suportados com as referida tributações autónomas.
- v.* Por conseguinte, Requerente sustenta que “tem legalmente o direito de relevar as tributações autónomas no cômputo do lucro tributável para efeitos de IRC (e da derrama consequente)” cf. artigo 21.º do pedido de pronúncia arbitral;
- vi.* A Requerente tece várias considerações em torno da questão da génese e da natureza jurídica das tributações autónomas, procedendo a um excursus histórico das mesmas, com várias remissões e excertos quer para a doutrina quer para a jurisprudência, sustentando, em síntese, que a tributação autónoma não é enquadrável como um imposto directa ou indirectamente incidente sobre o lucro, nem tão pouco como uma subespécie desse imposto, porquanto, os encargos advindos das tributações autónomas que suportou deveriam ser subtraídas ao seu lucro tributável, nos termos gerais e à semelhança do que se verifica com a generalidade dos encargos fiscais;
- vii.* Concluindo, como se retira do seu pedido, que seja declarada a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC e Derrama Municipal consequente do grupo fiscal do qual a Requerente é sociedade dominante, relativa ao exercício de 2011, na medida da não relevação dos encargos fiscais com tributações autónomas no montante de € 121.347,50, com as demais consequências legais, designadamente, o reembolso desta quantia acrescido de juros indemnizatórios contados desde 1 de Setembro de 2012 até integral reembolso.
- viii.* Finalmente, e no caso de se entender expurgar o efeito da dedução do encargo com a tributação autónoma sobre as despesas não documentadas, a Requerente pretende obter, a título subsidiário, o reconhecimento de um montante de dedução ao lucro tributável do referido exercício no valor de € 119.578,84.

8. A AT responde ao pedido da Requerente por excepção e por impugnação.

9. No âmbito da resposta por excepção é suscitada a questão da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral alegando em síntese o seguinte:
- i.* A Requete identificou como acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral o “acto de autoliquidação de IRC incluindo a sobretaxa derrama estadual e derrama municipal consequente relativo ao ano de 2011”, peticionado unicamente a declaração parcial da ilegalidade dessa autoliquidação (cf. artigo 38.º da resposta).
 - ii.* Ora, o artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a actos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)”. (cf. artigo 41.º da resposta);
 - iii.* Por conseguinte, o prazo de 90 (noventa) dias teria como termo inicial o dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário da prestação tributaria, que no caso dos autos ocorreu em 31.05.2012;
 - iv.* Nestes termos, tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado em 30.12.2013, conclui a AT pela intempestividade do mesmo, impondo-se a declaração de improcedência e a absolvição da instância da Requerida;
 - v.* Refere, por outro lado, que a impugnação administrativa do acto de autoliquidação, o qual foi alvo de uma decisão de indeferimento, não permite a utilização do prazo de noventa dias contado do indeferimento da reclamação graciosa, uma vez que este não constitui objecto do pedido de pronúncia arbitral;
 - vi.* Por conseguinte, não tendo a Requerente formulado junto do Tribunal Arbitral qualquer pedido tendente à anulação de tal indeferimento administrativo, inexistente base legal para firmar a tempestividade, sob pena de, ao fazê-lo, a decisão a proferir extravasar o objecto do pedido;
 - vii.* Concluindo-se pela impossibilidade de declaração de ilegalidade parcial do acto de autoliquidação, nos moldes em que o pedido foi concretizado pela Requerente, por o mesmo ser intempestivo, nos termos das disposições invocadas.

- 10.** Acresce que no âmbito da sua Resposta, e por impugnação, sustentou a AT posição contrária à apresentada pela Requerente no que concerne à natureza e caracterização das tributações autónomas, e à susceptibilidade da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, alegando, em síntese, ao seguinte:
- i.* Quanto à questão da natureza das tributações autónomas, entende a AT que estas não configuram um imposto distinto do IRC, inserindo-se formal e materialmente naquele, enquanto componente adicional a autoliquidar e a pagar pelos contribuintes, nos mesmos termos e nos prazos previstos no Código do IRC, de resto aplicáveis indiferenciadamente, quer a IRC sobre o lucro da empresa, quer às tributações autónomas em sede do mesmo imposto;
 - ii.* Por conseguinte, defende a AT que “a “autonomia” que dá o nome às taxas de tributação autónoma prende-se com os factos sobre os quais aquelas incidem e as especificidades no seu apuramento, mas já não, juridicamente, em relação às restantes parcelas do IRC a autoliquidar e pagar pelo contribuinte, uma vez que a esta luz as tributações autónomas são, ainda assim, IRC.” (cf. artigo 101.º da resposta);
 - iii.* Posto que a Requerida entende que as tributações autónomas não são nem nunca foram um imposto especial autónomo, nem tão pouco aceita a qualificação de imposto sobre o consumo ou de imposto geral sobre o consumo, mas antes uma componente integrante do IRC, configurando um elemento de obrigação única deste imposto;
 - iv.* Para além disso, considera que as alterações recentemente introduzidas pela Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro, ao acrescentar a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, vieram clarificar eventuais dúvidas a este respeito, não sendo sequer direito novo, na medida em que corroboram a interpretação que sempre foi feita das tributações autónomas enquanto componente integrante do IRC, sem autonomia conceptual face àquele;
 - v.* Quanto à dedutibilidade dos encargos suportados com as tributações autónomas em sede de IRC na determinação do lucro tributável apela a Requerida para a teleologia da norma, da qual ressalta que as tributações autónomas encerram motivos que justificam a respectiva indedutibilidade sobre o rendimento, e como tal sobre o imposto a pagar;

- vi. Argumenta a Requerida que a tributação autónoma reflecte a preocupação do legislador em apurar e tributar o rendimento real do sujeito passivo, bem como incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas cuja indispensabilidade seja de difícil verificação, e que concorrendo negativamente para a formação do lucro tributável, afectam negativamente a receita fiscal.
- vii. Neste sentido, uma interpretação segundo a qual a liquidação das tributações autónomas reduziria a liquidação do IRC a pagar, estaria em contradição directa com a finalidade pretendida pelo legislador, neutralizando o impacto que esta medida se propõe ter no montante de imposto devido;
- viii. Concluindo pela absolvição do pedido, acrescenta ainda a AT, em sede conclusiva que “(...) nenhum subsídio interpretativo cauciona uma interpretação restritiva do 45.º, n.º 1, al. a) do CIRC, no sentido de se lhe excluir as tributações autónomas, pelo contrário, tal mostra-se contrário à teleologia da norma uma vez que as tributações autónomas têm um papel instrumental no apuramento do IRC, não têm autonomia em termos funcionais (só na forma de apuramento: incidência e taxa), e contrário à própria coerência sistemática, neste particular mostrando-se incompatível com o disposto no artigo 88.º, n.º 14 do IRC.”(cf. artigo 143.º da resposta);
- 11.** Veio ainda a Requerente proceder à resposta às excepções deduzidas pela AT, atento os princípios do contraditório e da igualdade das partes, constantes respectivamente do artigo 16.º alínea a) e b) do RJAT, tendo sustentado a tempestividade de apresentação do mesmo.
- 12.** Nas alegações escritas apresentadas por ambas as partes, reiteraram, na sua essencialidade, os pontos de vista sustentados nos respectivos articulados.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. 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.

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

Para apreciação desta questão importa ter em conta os seguintes factos, provados com base nos elementos constantes do processo:

- 1) A Requerente é a sociedade dominante do Grupo Fiscal A... tendo procedido nessa qualidade à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2011, assim como à autoliquidação das tributações autónomas previstas no artigo 88.º do Código do IRC, mediante a apresentação da declaração Modelo 22, em 28 de Maio de 2012, - *cf.* doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral e PA.
- 2) Em 30 de Agosto de 2012 a Requerente apresentou modificação a essa autoliquidação mediante a submissão de declaração de substituição – *cf.* doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- 3) No âmbito da autoliquidação de IRC do exercício de 2011, a Requerente apurou um total de tributações autónomas, e em termos finais de € 443.189,22 inscrito no campo 365 do quadro 10 da declaração Modelo 22, - *cf.* doc. n.º 2 e doc. n.º 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.
- 4) Tais tributações autónomas encontram-se distribuídas, no que à sua natureza respeita, nos termos seguintes:
 - i) 10% dos encargos com viaturas no montante de € 1.709.356,27;
 - ii) 20% dos encargos com viaturas no montante de € 596.538,70;
 - iii) 10% das despesas de representação, no montante de € 129.280,15;
 - iv) 5% das despesas com deslocações dos colaboradores em viatura própria e com ajudas de custo não facturadas a terceiros, no montante de € 60.358,75;
 - v) 50% das despesas não documentadas, no montante de € 12.222,88; e
 - vi) 35% das despesas com bónus, no montante de € 373.967,00.

Cf.- doc. n.º 5 do pedido de pronúncia arbitral.

- 5) Tais tributações autónomas foram totalmente pagas pela Requerente – *cf.* doc. n.º 2 do pedido de pronúncia arbitral e PA.
- 6) Em 9 de Setembro de 2013, a Requerente apresentou, junto da UGC, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação de IRC e derrama municipal consequente respeitante ao exercício de 2011 - *cf.* Doc. n.º 3 do pedido de pronúncia arbitral e PA.
- 7) No dia 15 de Novembro de 2013, a Requerente foi notificada, por intermédio do Ofício n.º ..., de 12 de Novembro 2013, da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, por despacho proferido, a 6 de Novembro de 2013, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes - *cf.* cópia da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, junto com o pedido de pronúncia arbitral, doc. n.º 4 e *fls.* 165 a 178 do PA.
- 8) A Requerente não deduziu, para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011, o encargo suportado com as identificadas tributações autónomas, - *cf.* doc. n.º 6 do pedido de pronúncia arbitral.
- 9) A Requerente não relevou os encargos com as tributações autónomas como encargos fiscais no apuramento do lucro tributável do IRC, o qual, em seu entender, deveria ter sido deduzido num valor correspondente a € 121.347,50, - *cf.* doc. n.º 8 do pedido de pronúncia arbitral.
- 10) Em 30 de Dezembro de 2013 a Requerente deduziu o pedido tendente à constituição do tribunal arbitral, - *cf.* requerimento electrónico ao CAAD.

B. MOTIVAÇÃO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* artigo 511.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se nos documentos indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto, que foi configurada de forma idêntica por ambas partes.

Não se constataram factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

C. O Direito

A - Da questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

Questiona a AT previamente ao pedido formulado nos autos a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente ao acto de autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2011.

Entende a AT que a Requerente identifica como acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral o “*acto de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2011, na medida correspondente à não relevação fiscal dos encargos fiscais com tributações autónomas desse mesmo exercício*”, e que, uma vez que a data limite de pagamento do imposto em causa ocorreu a 31 de Maio de 2012, se verifica intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, na medida em este foi deduzido em 30 de Dezembro de 2013, de acordo com o preceituado na alínea e), do n.º 1, do artigo 278.º do Código do Processo Civil vigente, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Subjacente à posição da AT, encontra-se o entendimento de que a Requerente deveria ter identificado como objecto da pronúncia arbitral o acto de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada e não o acto de autoliquidação. Neste sentido, defende-se que apesar da impugnação administrativa do acto de autoliquidação, o qual foi alvo de uma decisão de indeferimento, a Requerente não poderá utilizar o prazo de noventa dias contado do indeferimento da reclamação graciosa, uma vez que este último acto não constituiu objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Pronunciando-se, por escrito, sobre a excepção, alega, em síntese, a Requerente que a remissão do RJAT para o artigo 102º, do CPPT tem por única e exclusiva função regular o termo inicial (*dies a quo*) do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral (artigo 10º, do RJAT), relativamente aos actos tributários previstos no artigo 2º, do RJAT.

O acto administrativo que indefere o pedido de anulação do acto tributário é meramente confirmativo, sendo que é tal indeferimento faz abrir a possibilidade de discussão no Tribunal Arbitral do CAAD, com apresentação do pedido no prazo de noventa dias contados da data do indeferimento da reclamação.

O acto lesivo é o acto tributário de liquidação, sendo os actos de segundo grau que sobre ele se pronunciem e que se recusem a anular aquele só serão lesivos por contágio ou derivadamente.

Tece ainda diversas considerações sobre a interpretação que não sufrague o entendimento supra, como violadora de normas e princípios constitucionais [do acesso aos Tribunais (artigo 20º-1 e 268º-4, da Constituição) e da protecção da confiança e da tutela jurisdicional efectiva (artigo 2º, da Constituição) designadamente] e cita diversa Jurisprudência.

Decidindo a excepção:

A posição da AT traduz-se no seu douto entendimento de que tendo a Requerente identificado como objecto do pedido de pronúncia arbitral o acto de autoliquidação de IRC (incluindo sobretaxa derrama estadual e derrama municipal consequente), apresentada/submetida em 28-5-2012 relativa ao exercício de 2011 e não o acto de indeferimento, por despacho de 6-11-2013, da reclamação graciosa, o pedido de pronúncia é intempestivo porquanto quando o presente pedido foi apresentado no CAAD (30-12-2013) estava há muito excedido o prazo de noventa dias previsto no artigo 10º-1/a), do RJAT.

Ressalvado o devido respeito, entende-se não assistir, nesta matéria, razão à AT.

Com efeito, na linha seguida pela jurisprudência, o pedido de declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação, tem subjacente, pelo menos tacitamente, o pedido de declaração de ilegalidade de todos os actos subsequentes e cuja validade seja afectada por aquela declaração, onde se inclui, obviamente, o acto de indeferimento da reclamação graciosa, (*cf. Acórdão do STA de 16 de Novembro de 2011, proc. n.º 0723/11, 2ª Secção*).

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

Assim, se em casos como o dos autos, o objecto imediato do processo é o acto de decisão da reclamação graciosa, o seu objecto mediato será o próprio acto primário de autoliquidação, (neste sentido, pode ver-se também o *Acórdão do STA, de 07 de Junho de 2000, rec. 21.556*, o *Acórdão do STA de 28 de Outubro de 2009, proc. n.º 0595/09, 2ª secção* e o *Acórdão do STA de 16 de Novembro de 2011, proc. n.º 0723/11*).

Aliás, a referida jurisprudência afirma com clareza que a impugnação do indeferimento de uma reclamação não é autónoma do próprio acto de liquidação, porquanto do acto de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, emerge, sem dúvida a manutenção do acto tributário de liquidação/ autoliquidação.

Sendo assim, o alcance do processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa de indeferimento expresso da reclamação graciosa da Requerente, prende-se necessariamente com esse mesmo indeferimento, ainda que o mesmo não se encontre expressamente assinalado, e terá, em por objecto mediato o acto de autoliquidação cuja anulação é visada a final no pedido formulado.

Esta situação, de resto, é perfeitamente clara no contencioso administrativo, matriz do contencioso tributário, como resulta do artigo 50.º n.º 1 do Código de Processos nos Tribunais Administrativos, devidamente conjugado com o artigo 59.º n.º 4 do mesmo código.

Também o regime do contencioso arbitral tributário corrobora este entendimento, já que o artigo 2.º do RJAT, toma como referente da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários, sendo os actos secundários unicamente relevantes como referentes da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de noventa dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Por outro lado, o citado artigo 2.º, n.º 1, do RJAT apenas atribui aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a declaração da ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e para a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê

origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

A declaração de ilegalidade de actos de decisão de reclamações graciosas ou de recursos hierárquicos e de pedidos de revisão oficiosa, está subtraída ao âmbito de competências do CAAD.

Todavia, como se estabelece na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral é apresentado *«no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico»*.

Os n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT incluem na sua previsão todos os casos de actos lesivos susceptíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, nomeadamente as decisões de indeferimento de reclamações graciosas (expressamente referidas naquele n.º 2), e as decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa em que seja apreciada a legalidade de actos de liquidação, em sentido lato, que são impugnáveis através de impugnação judicial [artigo 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT], no prazo de 90 dias, nos termos da alínea f) do n.º 1 daquele artigo 102.º.

Na arbitragem tributária, o acto objecto de declaração de ilegalidade é assim e necessariamente um dos elencados no artigo 2º-1/a) e b), do RJAT, pois só para sindicar esses actos é que foi fixada a competência dos Tribunais constituídos no âmbito do CAAD.

Do exposto decorre que podem ser formulados no CAAD pedidos de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, no prazo de 90 dias contado das decisões de indeferimento de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão oficiosa, não sendo, por isso, aplicável o prazo de 15 dias previsto no n.º 2, do artigo 102º-2, do CPPT para a impugnação judicial de decisões expressas de reclamações graciosas [cfr citados artigos 10º-1 e 2º-1/a), do RJAT e Jorge Lopes de Sousa, **Guia da Arbitragem Tributária**, Almedina/Coimbra – 2013, pp. 164 e ss.].

À luz do exposto, tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado (30-12-2013) dentro do prazos de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento (6-11-2013) da reclamação graciosas, tem de se concluir que foi pedida

tempestivamente a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação cuja legalidade também foi apreciada naquela decisão.

Assim é que a pretensão da Requerente foi tempestivamente formulada, nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT tendo por objecto a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação, e foi apresentada dentro do prazo fixado pela al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo diploma (ou seja, noventa dias contados a partir da decisão da reclamação graciosa, acto a que alude o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.).

Improcede, assim, a questão prévia ou excepção da intempestividade.

B. Do mérito do pedido

Reconduz-se o *thema decidendum* do presente pedido de pronúncia arbitral às (i) tributações autónomas e, como questão central (ii) à relevação fiscal dos encargos ocorridos com as mesmas.²

Enunciando-se o objecto do mesmo em saber se as quantias pagas no quadro das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC, devem ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.

Ao tempo dos factos tributários subjacentes (2011) o artigo 45º nº 1 alínea a) do CIRC, prescrevia no sentido seguinte:

“ Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos:

a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”

Em causa, e como se extrai do pedido da Requerente (artigos 16º e 18º), estão as tributações autónomas, decorrentes das situações previstas nos nº 3, 4, 9 e 13 do artigo 88º do CIRC, ou seja, situações em que não se põe em causa a sua indispensabilidade e

² Questão já submetida à apreciação do CAAD, no âmbito da arbitragem tributária, nos processos nºs 187/2013- T, 209/2013- T, 210/2013 –T, 246/2013 – T, 255/2013 –T,260/2013- T e 282/2013 –T.

dedutibilidade face ao então aplicável artigo 23º do referido diploma, isto é estamos perante tributações autónomas de encargos dedutíveis.

A interpretação a conferir ao preceito em causa, determinará consequentemente o sentido da presente pronúncia arbitral.

Afigura-se, assim, como tarefa prévia a convocação das normas sobre a interpretação das leis e, com particular destaque para as normas tributárias.

O artigo 11º da LGT determina as regras essenciais da interpretação das leis tributárias no seguinte sentido:

Artigo 11º

Interpretação

“1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributário.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva da lei da Assembleia da Republica não são susceptíveis de integração analógica”

Os “*princípios gerais de interpretação*” para onde remete o transcrito nº 1, são estabelecidos no artigo 9º do Código Civil, que reza o seguinte:

Artigo 9º

Interpretação da lei

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais certas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”

-Será pois à luz destas normas sobre interpretação das leis, que deverá ser encontrado o sentido e alcance do artigo 45º nº 1 do CIRC, não sem antes se proceder a um, ainda que muito breve, excursão, ao regime das tributações autónomas, no que concerne à sua origem, e evolução deixando de lado (por não ser esse o objecto do presente pedido de pronúncia) a determinação da sua natureza jurídico – tributária.

- A origem no ordenamento jurídico fiscal português de tais tributações remonta a 1990, com a publicação do Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, onde concretamente sob seu artigo 4º, com relação a despesas confidenciais ou não documentadas se estabelecia uma tributação autónoma à taxa de 10% e, relativamente a despesas de representação e encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, uma taxa de 6,4%.

- Esta norma e de uma forma geral, o regime das tributações autónomas, veio a ser objecto de diversas alterações, nomeadamente através de sucessivas modificações, quer da taxas, quer da sistematização e redacção às mesmas conferida, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos, ou seja quer no CIRC, quer no CIRS.

- Com a “Reforma da Tributação do Rendimentos”, aprovada pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o decreto introdutor das “tributações autónomas” foi revogado, aditando-se ao CIRC o artigo 69º A) – correspondente à data dos factos

subjacentes (2011) ao artigo 88º, onde 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.

-Podendo, 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 CIRC, 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 colectável,

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

(iv) ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC,

(v) nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxa de tributação aos diversos actos de realização de despesas considerados, se venha a efectuar no fim de um determinado período tributário),

(vi) o facto, de a liquidação do imposto ser efectuada 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, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efectuadas na determinação da taxa,

(vii) a tributação autónoma não é equivalente à indedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.

-Recentra-se assim o objecto da presente pronúncia arbitral, em saber-se se as quantias pagas no quadro das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC (nos autos trata-se de autoliquidação de tributações autónomas previstas sob o artigo 88º do CIRC) devem ser consideradas um encargo dedutível para efeito do apuramento do lucro dedutível nas operações de apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto, retomando para tanto a interpretação a conferir ao artigo 45º do CIRC.

- Tarefa para a qual, se mostra, com todo o devido respeito, inócua a posição defendida pela Requerente, que acompanha por ampla e exaustivas citações, quer do Tribunal Constitucional, quer do Supremo Tribunal Administrativo, que, embora convocados a pronunciarem-se sobre o segmento das “tributações autónomas” em nenhuma delas foi colocada a questão atinente à sua dedução ao lucro tributável.

- O mesmo se verificando quanto aos contributos doutrinários de que Requerente se socorre, que, do mesmo jeito, têm vindo a produzir, certamente de inegável valor académico e científico, diversas teorizações acerca de vários temas relacionados com as tributações autónomas (questão da retroactividade, autonomia no que concerne à forma de apuramento, taxas, comparação com outros tributos e outras) mas que não concorrem, decididamente, para a resposta à questão ínsita na alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

- Conforme já se afirmou,³ *“a norma do artigo 45º do CIRC, situa-se num contexto de ampla discricionariedade legislativa”*, competindo ao legislador, ditar as situações/circunstâncias em que determinados encargos suportados pelo sujeito de imposto sejam (ou não) passíveis de influenciar na determinação do lucro tributável e, consequentemente do imposto a pagar, assim, se entendendo, nomeadamente o estabelecimento de taxas de imposto diferentes (artigo 87º do CIRC), e a esta luz se deverá entender a intenção do legislador plasmada na alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC, ao excluir para a determinação do lucro tributável o “IRC e quaisquer outros impostos que

³ Seguir-se-á de perto o que resulta do processo nº 260/2013 – T, com cuja fundamentação e sentido decisório nos identificamos.

directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”, aqui e como tal, se incluindo as “tributações autónomas”.

- Por outro lado, não desconhece o tribunal a problematização acerca da natureza e características das tributações autónomas, quando postas em confronto com o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

- Mas a verdade é que, se o sentido desejado pelo legislador fosse dissidente de as não incluir na referida alínea a) a tanto teria provido.

- O que efectivamente não fez, assimilando as tributações autónomas com o imposto sobre o rendimento das pessoas para efeitos de procedimento e forma de liquidação e regras de pagamento (artigos 89º e seguintes e 104º do CIRC).

- E, se efectivamente não constituindo as tributações autónomas IRC em sentido estrito, a este se encontram imbricadas, devendo conter-se e para a questão que subjaz, nos “outros impostos” de que nos dá conta a parte final da alínea a) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

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

- A “*natureza dual*”, das tributações autónomas ou a resposta “*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*”, a que Saldanha Sanches ⁴ nos convoca, não retira a interpretação, que vimos esboçando, no sentido de que as tributações autónomas, são ainda uma componente incluída nos encargos suportados a título de IRC.

- Analisada ainda sob outro prisma, haverá que considerar as tributações autónomas no contexto de normas anti - abuso específicas e a sua similitude com o regime previsto sob o nº 1 do artigo 65º do CIRC, “*não são dedutíveis para efeitos do lucro tributável as*

⁴ Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3ª edição, pp. 406 e 407

importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizada e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

-Isto para dizer que o legislador, no âmbito da discricionariedade legislativa de que se deu conta, poderia ter optado quanto ao regime das tributações autónomas pela sua inadmissibilidade para efeitos do disposto no artigo 23º do CIRC, o que se não verifica “*ao permitir-se a dedutibilidade dos encargos em causa, contra o pagamento imediato de uma parte do lucro tributável que, presente ou futuramente irá ser afectado por tal dedução”.*

- A “natureza dual” de que Saldanha Sanches nos dá conta e segundo o mesmo, revela-se também pelo facto de os custos associados às tributações autónomas, não deixarem de revestir, nalgum sentido “*uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente em objecto de tributação”* .⁵.

- Acresce, finalmente, que o artigo 3º da Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, aditou o artigo 23º A) ao CIRC (ao mesmo tempo que o seu artigo 13º revogou o artigo 45º) com a seguinte redacção:

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

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

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

⁵ Obra e local citados.

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

- Resultando, na circunstância dos presentes autos, que os encargos que a Requerente deduziu, ao abrigo do disposto no artigo 23º do CIRC, não constituem encargos dedutíveis para efeitos do apuramento do seu lucro tributável, improcederá, consequentemente, o pedido de pronúncia arbitral.~

IV DECISÃO

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

- a) Julgar totalmente improcedente a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral deduzida pela requerida;
- b) Julgar totalmente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência,
- c) Absolver do mesmo a requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 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 € 121.347,50.

VI. CUSTAS

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060 (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 27-06-2014

Os Árbitros

(José Poças Falcão)⁶

(Filipa Barros)

(José Coutinho Pires)

⁶ Após melhor reflexão, revejo e altero, no sentido defendido no presente acórdão, a minha posição anterior sobre a questão de intempestividade, designadamente a que subscrevi, como vogal do Tribunal colectivo, no processo n.º 9/2014-T, do CAAD.