

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 91/2021-T

**Tema:** IRC - Tributação Autónoma; Dedução de pagamento Especial por Conta;  
Pedido de revisão oficiosa; Aplicação de jurisprudência uniformizada.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado “CAAD”) para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 25-05-2021, decide nos termos que se seguem:

### I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o número único de matrícula e de identificação fiscal..., com sede na ..., ...-... ..., doravante designado por “Requerente”, vem ao abrigo do art. 2.º n.º 1 alínea a), art. 5.º n.º 2 alínea a), art. 6.º n.º 1 e art. 10.º n.º 1 alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, solicitar a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, processo n.º ...2020... e a consequente anulação dos atos de auto-liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2016..., constante da demonstração de liquidação de IRC n.º 2016..., referente ao exercício fiscal de 2015, no valor de € 22.253,68.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelo Requerente em 12-02-2021, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida na mesma data.

3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo, nos termos do art. 6.º n.º 1 e do art. 11.º n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico designado o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 05-05-2021, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
5. Em conformidade com o disposto no art. 11.º n.º 1 al. c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 25-05-2021.
6. Em 25-05-2020, a Requerida foi notificada do despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no art. 17.º n.º 1 do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
7. A Requerida juntou aos autos a sua resposta em 28-06-2020, na qual pugnou pela manutenção da liquidação de IRC n.º 2016..., sendo de desconsiderar o pedido de dedução do Pagamento Especial por Conta à coleta produzida pelas tributações autónomas do exercício de 2015, concluindo pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. Em 29-06-2021, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.
9. Ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (art. 16.º, 19.º e 29.º do RJAT), mediante despacho datado de 29-06-2021, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º n.º 1 do RJAT, concedendo um prazo de 15 dias (prazo sucessivo) para as partes apresentarem as suas alegações. Mais consignou que a data estimada para a prolação da decisão arbitral seria o dia 29-10-2021, devendo o Requerente efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente até àquela data e proceder à sua respetiva comunicação ao CAAD.
10. O Requerente apresentou alegações escritas em 16-07-2021, nas quais reiterou os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral.

11. A Requerida apresentou alegações escritas em 15-09-2021.

## **II. SANEAMENTO**

O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (art. 5.º n.º 1 e n.º 2, art. 6.º n.º 1 e art. 11.º do RJAT).

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (art. 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi art. 29.º n.º 1 al. a) do RJAT).

Não foram alegadas quaisquer questões prévias, nem existem outras questões prévias para além das abordadas na presente decisão, que obstem à decisão de mérito.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **A. Factos provados**

Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos, que não foram contestados pela Requerida:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima, constituída a 29 de maio de 1985, cujo objeto social consiste na importação e distribuição de frutas em Portugal.
- b) No exercício fiscal de 2015, a Requerente procedeu ao Pagamento Especial por Conta (“PEC”) no valor total de € 65.039,38.
- c) Até ao exercício de 2014, inclusive, a Requerente realizou os seguintes PECs:

Exercício Fiscal	PEC
2011	35.000,00
2012	35.000,00
2013	35.000,00
2014	35.000,00
<b>Total</b>	<b>280.000,00</b>
<b>PEC recuperado</b>	<b>30.625,22</b>
<b>PEC por recuperar</b>	<b>249.374,78</b>

- d) O PEC recuperado no valor de € 30.625,22 resulta da execução da decisão arbitral emitida pelo CAAD, no processo n.º 221/2018-T, transitada em julgado.
- e) Relativamente ao exercício fiscal de 2015, a Requerente procedeu à autoliquidação do IRC, tendo apresentado para o efeito a correspondente declaração Modelo 22.
- f) No referido período de tributação, não foi apurada coleta de IRC, uma vez que a Requerente apresentava prejuízos fiscais (cf. campo 301 do quadro 9 da declaração Modelo 22 de 2015):

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL							
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado (em vigor até 2010)
1. PREJUÍZO FISCAL	301	1.746.383,18	312	0,00	323	0,00		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302		313		324		400	

- g) A Requerente incorreu em gastos sujeitos a tributação autónoma, no valor de €22.253,68, conforme reportado no campo 365 do quadro 10 da respetiva declaração Modelo 22 de 2015.

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.º % € 15.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	0,00	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	0,00	
Imposto a outras taxas (348 - 0,0 %) )	349	0,00	
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	0,00	
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	0,00	
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)		351	0,00
Derrama estadual (art.º 87.º A)	373	0,00	
COLETA TOTAL (351 + 373)		378	0,00
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	0,00	
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º A)	375	0,00	
Benefícios fiscais	355	0,00	
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	0,00	
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356) ≤ 378		357	0,00
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0		358	0,00
Resultado da liquidação (art.º 92.º)		371	0,00
Retenções na fonte	359	30,16	
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2)	360	0,00	
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º A)	374	0,00	
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0		361	0,00
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0		362	30,16
IRC de períodos anteriores	363	0,00	
Reposição de benefícios fiscais	372	0,00	
Derrama municipal	364	0,00	
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CDT e quando DTJI > 378	379	0,00	
Tributações autónomas	365	22.253,68	
Juros compensatórios	366	0,00	
Juros de mora	369	0,00	
TOTAL A PAGAR (361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369) > 0		367	22.223,52
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0		368	0,00

h) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação datada de 23-06-2016:

**DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC**

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO 2016	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
PREJUÍZOS FISCAIS € 1.824.383,18	

PERÍODO	DATA COMPENSAÇÃO	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2016	2016-07-04	2016	2016-06-23
Nº	Descrição	Importâncias Declaradas	Importâncias Corrigidas
1	Materia coletável - regime geral	0,00 €	0,00
2	Materia coletável - outras taxas	0,00 €	0,00
3	Coleta - regime geral-1º escalão	0,00 €	0,00
4	Coleta - regime geral-2º escalão	0,00 €	0,00
5	Coleta - outras taxas	0,00 €	0,00
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	0,00 €	0,00
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	0,00 €	0,00
8	Derrama estadual	0,00 €	0,00
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	0,00 €	0,00
10	Dupla trib. jurídica internacional	0,00 €	0,00
11	Dupla trib. económica internacional	0,00 €	0,00
12	Benefícios fiscais	0,00 €	0,00
13	Pagamento especial por conta	0,00 €	0,00
14	Total deduções (10+11+12+13)	0,00 €	0,00
15	Resultado da liquidação	0,00 €	0,00
16	Retenções na fonte	30,16 €	30,16
17	Pagamentos por conta	0,00 €	0,00
18	Pagamentos adicionais por conta	0,00 €	0,00
19	IRC a pagar (9-14+15-16-17-18)>0	0,00 €	0,00
20	IRC a recuperar (9-14+15-16-17-18)<0	30,16 €	30,16
21	IRC de períodos anteriores	0,00 €	0,00
22	Reposição de benefícios fiscais	0,00 €	0,00
23	Derrama municipal	0,00 €	0,00
24	Dupla trib. jurídica internacional - CDT	0,00 €	0,00
25	Tributações autónomas	22.253,68 €	22.253,68
26	Juros compensatórios	0,00 €	0,00
27	Juros indemnizatórios	0,00 €	0,00
28	Juros de mora	0,00 €	0,00
29	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIRCI)	0,00 €	0,00
30	Pagamento de autoliquidação	€	22.223,52
VALOR APURADO:			+0,00

i) A Requerente pagou o imposto respeitante às tributações autónomas em 31-05-2016.

j) A Requerente apresentou em 26-12-2019 pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC de 2015, junto da AT.

k) Em 13-10-2020, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, conforme fundamentação que se transcreve infra, e para exercer direito de audição nos termos do art. 60.º da LGT:

- a) Com fundamento em qualquer ilegalidade, a que alude a primeira parte do n.º 1, do art.º 78.º da LGT, o pedido deverá ser liminarmente indeferido, por intempetividade na apresentação do requerimento.
- b) Quanto à existência de eventual vício por erro imputável aos Serviços, encontrando-se o sistema informático estruturado em rigorosa observância e estreito cumprimento do quadro legal aplicável, tal erro inexistente, logo não é admissível a revisão do ato tributário pois não se encontram preenchidos os requisitos exigidos pela segunda parte da norma invocada, face à ausência desse erro.
- c) A pretensão da requerente tem necessariamente que improceder na medida em que a liquidação questionada cumpre com a legalidade, pois assenta em correta interpretação do quadro legal aplicável.
- d) Devendo, assim, ser negado provimento ao pedido.

l) A Requerente não exerceu direito de audição.

m) Em 26-11-2020, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, datado de 25-11-2020, com base nos fundamentos já invocados em sede de projeto de decisão:

6Despacho n.º	Despacho:
Data	
Anotações	Concordo.
	+ indefiro a revisão oficiosa
	nos termos e com as funda-
	mentos invocados.
	DS DC, em 25-11-2020
	Por subdelegação de competência
	A Chefe de Divisão
	(em regime de substituição)
Parecer n.º	Parecer:

n) Em 12-02-2021 foi apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral.

## **B. Factos não provados**

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam julgar-se não provados.

## **C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de 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 discriminar a matéria provada da não provada (cf. art.º 123.º n.º 2 do CPPT e art. 607.º n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi art. 29.º n.º 1 al. 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. art. 596.º do CPC, aplicável ex vi art. 29.º n.º 1 al. e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, não contestados pelas partes.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **A. Questão decidenda**

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita à dedutibilidade do Pagamento Especial por Conta à Tributação Autónoma.

O Requerente vem alegar que *«(...) afigura-se evidente que o PEC efetuado pela Requerente pode ser deduzido à coleta de IRC de 2015, na qual se incluem as tributações autónomas apuradas e liquidadas pela Requerente. (...), não existindo no CIRC outro artigo para além do artigo 90.º no qual se distinga o processo de liquidação das tributações autónomas do restante IRC, dever-se-á considerar que a liquidação de ambos - tributações autónomas e restante IRC - é única e tem o mesmo suporte legal, pelo que o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a autoliquidação de IRC do exercício fiscal de 2015 padecem de ilegalidade, por violação do disposto no artigo 90.º do CIRC, na medida em que nega o direito da Requerente à dedução do PEC à coleta de IRC.»*

Na sua resposta, a Requerida argumenta que *«(...) permitir a dedução de quaisquer montantes à colecta produzida por tributações autónomas (sejam benefícios fiscais, seja o pagamento especial por conta, ou outros), desvirtua completamente a figura das tributações autónomas e a sua estrutura conceptual (...). Pelo que, forçoso é concluir, não assistir qualquer razão à Requerente no pedido, falecendo necessariamente o seu pedido de dedução do Pagamento Especial por Conta à colecta produzida pelas tributações autónomas do exercício de 2015.»*

A título prévio, haverá que esclarecer que, o Árbitro que constitui o presente Tribunal Arbitral não decidiu ou tomou parte de qualquer coletivo ou lavrou qualquer voto de vencido em decisão arbitral cujo objeto tenha sido a questão decidenda, pelo que tratar-se-á de um lapso a afirmação da Requerida nos artigos 79 e 80 da sua Resposta.

No que concerne à questão decidenda, prossegue-se com a determinação do quadro legal aplicável à autoliquidação de IRC de 2015.

A questão que é objeto do processo é a de saber os PECs poderiam ser deduzidos às quantias devidas pela Requerente a título de tributação autónoma relativamente ao exercício de 2015.



A tributação autónoma está regulada no art. 88.º Código do IRC. A referida disposição tinha a seguinte redação à data dos factos:

«1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

2 — A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º

3 — São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas: (Redação da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2015)

a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000; (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000 e inferior a (euro) 35 000; (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

4 — (Revogado) (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

5 — Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

6 — Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com: (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

a) *Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)*

b) *Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)*

7 - *São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.*

8 — *São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a 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, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

9 — *São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.*

10 — *(Revogado)*

11 — *São tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)*

12 — Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º

13 — São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

14 — As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

15 — As taxas de tributação autónoma previstas nos n.os 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

16 — O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

17 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 5 %, 10 % e 17,5 %. (Aditado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)

18 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 7,5 %, 15 % e 27,5 %. (Aditado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)»

Ou seja, nada era estipulado sobre a possibilidade ou não de deduções à coleta apurada.

O art. 133.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, veio aditar os seguintes números ao art. 88.º:

«19 - No caso de se verificar o incumprimento de qualquer das condições previstas na parte final da alínea b) do n.º 13, o montante correspondente à tributação autónoma que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento.

20 - Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º.

21 - 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.**» (negrito nosso)

Segundo o art. 135.º da referida lei, «A redação dada pela presente lei ao (...) aos n.os 20 e 21 do artigo 88.º (...) tem **natureza interpretativa.**» (negrito nosso)

Por seu turno, o art. 231.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, alterou a redação do n.º 21 do art. 88.º:

«21 - 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, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.»*

Mais uma vez, é estipulado que «*A redação dada pela presente lei ao n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC tem natureza interpretativa*» (art. 233.º Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro).

Por seu turno, o art. 90.º do Código do IRC, estabelecia que

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

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

*a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*

*b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*

*c) A relativa a benefícios fiscais;*

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

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

*3 - (Revogado).*

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

*5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.*

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

*7 - (Revogado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)*

8 - *Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.*

9 - *Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.*

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

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

12 - *A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.»*  
(negrito nosso)

As disposições supra foram objeto de interpretações divergentes na jurisdição arbitral, tendo sido proferidas decisões no sentido de dedutibilidade dos PEC's à coleta derivada de tributações autónomas<sup>1</sup> e decisões em sentido inverso<sup>2</sup>.

Acresce que, foram suscitadas dúvidas sobre a constitucionalidade das alterações ao art. 88.º do Código do IRC, pelas Leis n.ºs 7-A/2016, de 30 de Março e n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, por violação da proibição da retroatividade dos impostos prevista no art. 103.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Decisões arbitrais do CAAD em sentido favorável à pretensão da Requerente, conforme alegado no pedido de pronúncia arbitral: processo n.º 187/2013-T; processo n.º 209/2013-T; processo 381/2017-T; processo n.º 221/2018-T (decisão proferida relativamente à Requerente); todas disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>;

<sup>2</sup> Decisões arbitrais do CAAD em sentido favorável à Requerida, conforme alegado na resposta: Processo n.º 113/2015-T; Processo n.º 535/2015-T; Processo n.º 639/2015-T; Processo n.º 535/2015-T; Processo n.º 670/2015-T; Processo n.º 722/2015-T; Processo n.º 727/2015-T; Processo n.º 736/2015-T; Processo n.º 745/2015-T; Processo n.º 746/2015-T; Processo n.º 750/2015-T; Processo n.º 751/2015-T; Processo n.º 752/2015-T; Processo n.º 767/2015-T; Processo n.º 769/2015-T; Processo n.º 780/2015-T; Processo n.º 781/2015-T; Processo n.º 784/2015-T; Processo n.º 66/2017 – T, todas disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

<sup>3</sup> <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

Contudo, recentemente, veio o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, em Recurso para Uniformização de Jurisprudência, pronunciar-se sobre a questão da interpretação daquelas normas relativamente à possibilidade de dedução do SIFIDE à coleta de tributação autónoma, no acórdão prolatado pelos colendos juízes no processo n.º 010/20.1BALSb, datado de 08-07-2020<sup>4</sup>.

Conforme expandido na Decisão Arbitral do processo n.º 239/2020, datada de 26-10-2020<sup>5</sup>, cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *«Este acórdão do Supremo Tribunal Administrativo foi proferido com 11 votos a favor e 1 contra, pelo que é de pressupor que se trate de jurisprudência que se poderá considerar consolidada, para efeitos do n.º 3 do artigo 284.º do CPPT, pelo menos enquanto não for alterada consideravelmente a composição do Pleno, como vem sendo jurisprudência corrente do Supremo Tribunal Administrativo.*

*Neste contexto, visando o regime legal dos recursos para uniformização de jurisprudência obstar a que se produzam decisões jurisdicionais divergentes sobre as mesmas questões de direito, os tribunais arbitrais, como tribunais que julgam em 1.ª instância, devem aplicar a jurisprudência uniformizada, quando não se entrevê, com objectividade, a possibilidade de ela ser alterada.»*

Acrescentando que *«Por outro lado, sendo esta jurisprudência no sentido de que a interpretação correcta do regime legal do SIFIDE e das tributações autónomas já ser a que neste aresto se perfilha, mesmo antes das novas redacções do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC declaradas como interpretativas pelos artigos 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, e 233.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, não se colocam as questões de inconstitucionalidade por ofensa do princípio da não retroactividade dos impostos.»* (negrito nosso)

---

<sup>4</sup> Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/941442b2062cf485802585a40048e9bd?OpenDocument>

<sup>5</sup> Em sentido idêntico, Decisão Arbitral no processo n.º 275/2020, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

No caso *sub judice*, não se trata da dedução de um benefício fiscal (SIFIDE) à coleta de tributação autónoma, mas da dedução de PECs, ambas as deduções contempladas no art. 90.º n.º 2 do Código do IRC

No entanto, segundo entende este Tribunal Arbitral, não poderá deixar de seguir-se a jurisprudência do Pleno do STA, fixada em recurso por oposição de julgados entre decisões arbitrais, com base na fundamentação relativa à natureza da tributação autónoma e à interpretação dos art. 88.º e 90.º do Código do IRC:

*«Ora, partindo desta compreensão interpretativa geral das tributações autónomas, que este Supremo Tribunal Administrativo continua a sufragar, admitir que as deduções que não podem ser efectuadas à colecta de IRC por ausência ou insuficiência desta pudessem ser deduzidas à colecta das tributações autónomas, seria frustrar a razão de ser desta categoria tributária autónoma.*

*Por todas estas razões, nunca poderia resultar da fundamentação do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017 uma “adulteração” do conceito legal e da racionalidade jurídico-tributária das tributações autónomas, tal como ela é definida por este Supremo Tribunal Administrativo.*

*Sobretudo, porque estamos ante uma questão de interpretação da legalidade tributária (alheia às competências do Tribunal Constitucional) e não uma questão de constitucionalidade.*

*E, de facto, não foi isso que se pretendeu com aquela jurisprudência, como, de resto, é expressamente dito no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/2018, quando aí se destrinça a dimensão funcional do exercício judicativo de cada uma das jurisdições, deixando expressamente afirmado o seguinte:*

*«[...] O Tribunal Constitucional não «sufragou» qualquer interpretação da lei em matéria de deduções dos pagamentos especiais por conta aos montantes das tributações autónomas que integram a colecta do IRC. Não o fez, desde logo, por não lhe compete determinar o sentido da lei, mas apenas apreciar a constitucionalidade da lei com o sentido que lhe foi fixado pelas instâncias. Daí decorre que o facto de certa interpretação da lei ser inconstitucional, no juízo*



do Tribunal Constitucional, não implica a adesão a qualquer interpretação alternativa da lei, nem sequer o juízo de que tal interpretação, a vir a ocorrer, não é inconstitucional; significa apenas que a interpretação que constitui o objeto do recurso — e apenas essa — é inconstitucional.

Em todo o caso, no Acórdão n.º 267/2017, o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional a norma do n.º 21 do artigo 88.º do Código do IRC — nos termos da qual os pagamentos especiais por conta não podem ser deduzidos aos montantes das tributações autónomas -, mas a norma do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que lhe atribui natureza interpretativa (e, por essa via, nos termos das regras gerais, efeito retroativo). A constitucionalidade da solução consagrada no n.º 21 do artigo 88.º não esteve, nesse ou no presente recurso, em causa. Mais: o que o Tribunal julgou inconstitucional foi a imposição legal de determinado sentido, o que em nada impede que o mesmo sentido seja alcançado através da interpretação jurisdicional da lei, ou seja, não porque o legislador a impôs, mas porque entente o tribunal do caso que essa é a interpretação correta da lei [...].»

Em suma, como decorre, cristalinamente, do excerto antes transcrito, o decidido no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017 não contende com a interpretação e qualificação que o Supremo Tribunal Administrativo sempre fez das tributações autónomas. (...)

O que foi decidido no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, e reiterado no acórdão n.º 107/2018, foi apenas a inconstitucionalidade do segmento normativo, consagrado no artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, que impunha a interpretação e aplicação aos casos controvertidos anteriores da solução explicitada no novo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC. A dimensão inovadora e merecedora de censura constitucional é, no entendimento daqueles arestos, apenas a que resulta da obrigação de aplicação do sentido fixado no n.º 21 do artigo 88.º do CIRC a factos tributários anteriores à sua entrada em vigor e não o conteúdo dessa norma tributária. Assim, é evidente que: **primeiro não resulta das referidas decisões do Tribunal Constitucional que seja inconstitucional a inadmissibilidade de deduzir à colecta das tributações autónomas o montante do pagamento especial por conta** (lembre-se que era esta a questão discutida); **segundo o Tribunal** a quo que tenha decidido não admitir a dedução à colecta com fundamento na aplicação da norma interpretativa (o artigo 135.º da Lei n.º 7-

*A/2016) julgada inconstitucional, pode, em sede de reforma da sua decisão no âmbito da execução do disposto no n.º 2 do artigo 80.º da LTC, manter a proibição da referida dedução, desde que fundada noutra norma, designadamente, na interpretação de que aquela proibição já resultava, implicitamente, da redacção anterior dos artigos 88.º e 90.º do CIRC, como sucede na decisão arbitral aqui recorrida. (...)*

*Portanto, é com base nestes pressupostos que se nos afigura correcto enunciar a “questão que é objecto do presente recurso” da seguinte forma: Primeiro, a possibilidade de dedução ou não dos montantes apurados a título de benefício fiscal SIFIDE II à colecta das tributações autónomas em sede de IRC à luz das disposições legais em vigor em 2011 e 2012 deve considerar-se inadmissível à luz da jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que, independentemente da modificação da redacção do n.º 21 do artigo 88.º do CIRC que teve lugar com a aprovação do artigo 133.º da Lei n.º 7-A/2016, as tributações autónomas sempre foram qualificadas por este Tribunal Supremo como tributação materialmente diferente da tributação em IRC ainda que seja uma tributação efectuada conjuntamente com o IRC. Segundo, a jurisprudência do Tribunal Constitucional vertida nos acórdãos n.º 267/2017 e n.º 107/2018 não contende com esta interpretação, quer por os efeitos daquelas decisões se circunscreverem aos processos em que foram proferidas, quer por respeitarem a uma dedução à colecta das tributações autónomas de natureza diversa da que está em aqui em apreço, quer ainda por, em rigor, não “responderem” à questão aqui suscitada na conformação metodológica da interpretação em “(des)conformidade com o direito constitucional”.» (negrito nosso)*

Concluindo-se naquele aresto que:

*«I – As tributações autónomas, embora liquidadas no âmbito do IRC, constituem uma imposição fiscal material e estruturalmente distinta deste.*

*II – Para não frustrar os objectivos tributários prosseguidos com a tributação através de tributações autónomas não são admitidas deduções à respectiva colecta que não estejam expressamente previstas na lei, designadamente, está excluída a possibilidade de dedução dos montantes apurados a título do benefício fiscal SIFIDE II, aprovado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010.*

*III – Esta interpretação normativo-legal dos preceitos tributários do CIRC e do Regime legal do SIFIDE II não foi alterada com a introdução do n.º 21 ao artigo 88.º do CIRC por efeito da aprovação da Lei n.º 7-A/2016, uma vez que já resultava, implicitamente, da redacção anterior daquele preceito legal.»*

Pelo que sendo esta a jurisprudência consolidada do STA, o Tribunal Arbitral não poderá deixar de aderir à fundamentação do citado aresto, nos exatos termos em que a mesma se aplica ao caso *sub judice*, não sendo de aceitar a interpretação da Requerente de que a tributação autónoma seria IRC e, como tal, o PEC seria dedutível àquela nos termos do art. 90.º n.º 2 al. d) do Código do IRC.

Desde logo porque, na esteira da jurisprudência consolidada do STA, *supra citada*, com base na fundamentação expendida no referido acórdão, haverá que considerar que a tributação autónoma é materialmente diferente da tributação em sede de IRC, ainda que efetuada conjuntamente com o IRC.

Como pode ler-se na decisão arbitral no processo 275/2020-T<sup>6</sup>, cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Carlos Cadilha: *«Para além disso, a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal. (...)*

*Entende-se, nos termos acabados de expor, que a base de incidência da tributação autónoma se não traduz num rendimento líquido, mas num custo dedutível transformado*

---

<sup>6</sup> Decisão Arbitral no processo n.º 275/2020-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

*excecionalmente em objeto de tributação, correspondendo a uma sanção legal que se destina a reduzir a vantagem fiscal que poderia resultar de despesas injustificadas ou excessivas. E, neste enquadramento, seria inteiramente contrário à unidade do sistema jurídico que os benefícios fiscais a atribuir aos contribuintes em sede de IRC venham a ser deduzidos à coleta resultante da aplicação de taxas de tributação autónoma.*

*As taxas de tributação autónoma têm a natureza de normas anti-abuso e destinam-se a desencorajar certas situações especiais que visem obter uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos que se presume não serem determinados por uma causa empresarial. Além disso, o sistema normativo do imposto tem uma natureza dualista na medida em que integra, de um lado, a matéria coletável baseada no lucro tributável, e, de outro lado, a matéria coletável resultante da aplicação das taxas de tributação autónoma incidente sobre certo tipo de despesas. Ainda que a liquidação do imposto seja efetuada de forma agregada, com base nessas duas diferentes componentes, **não faz sentido que as deduções gerais a efetuar relativamente ao montante apurado de imposto incidam sobre a coleta devida pela aplicação das taxas de tributação autónoma.**» (negrito nosso)*

Logo, sendo uma tributação de natureza diversa do IRC e tendo um carácter de norma anti-abuso, não será admissível a existência de deduções à respetiva coleta, tal como as previstas no art. 90.º n.º 2 do Código do IRC, sob pena de frustração do seu objetivo essencial que é desincentivar a realização de determinadas despesas.

Sendo certo que o art. 90.º n.º 2 do Código do IRC admite deduções à matéria coletável de IRCE, entre elas, as relativas ao pagamento especial por conta (al. d)). No entanto, à semelhança da rejeição da possibilidade de dedução de benefícios fiscais (v.g. SIFIDE) à coleta de tributação autónoma, também não terá cabimento que possa ocorrer uma dedução de PECs em relação à coleta da tributação autónoma.

Acrescente-se que, conforme o citado aresto do STA, esta interpretação já resultava implicitamente da redação anterior do art.º 88 do Código do IRC, independentemente do

disposto no artigo 88.º n.º 21 do Código do IRC, a que foi conferida natureza interpretativa pelo disposto no artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Pelo que fica, também, neste caso afastada a questão da aplicação do disposto no art. 88.º n.º 21 do Código do IRC ao caso subjudice, nomeadamente a questão da sua natureza interpretativa e os possíveis efeitos em termos de violação do princípio constitucional da não retroatividade da lei fiscal. Neste sentido, a decisão arbitral no processo 275/2020-T: *«No entanto, o tribunal – tal como considerou o STA no referido acórdão para uniformização de jurisprudência -, para chegar à solução do caso, limitou-se a interpretar as disposição do artigo 90.º, n.º 2, alínea c), do CIRC segundo as regras gerais da hermenêutica jurídica, abstendo-se de aplicar a disposição do falado artigo 88.º, n.º 21, do CIRC, pelo que, não tendo sido utilizada essa disposição como ratio decidendi, não é invocável a violação de qualquer parâmetro de constitucionalidade que se reporte ao pretense carácter interpretativo da lei, seja por referência ao princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal ou a qualquer dos demais princípios constitucionais invocados (cfr., entre muitos, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 319/94 e 524/98).»* (negrito nosso)

Termos em que se determina que seja julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, ficando prejudicado por inútil o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente, nos termos dos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, ex vi art. 29.º n.º 1 al. e) do RJAT.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) julgar improcedente o pedido de anulação da decisão do pedido de revisão oficiosa, processo n.º ...2020...;
- b) julgar improcedente o pedido de anulação da autoliquidação da Requerente relativa ao exercício 2015, bem como a liquidação de IRC com base nela emitida, n.º 2016..., referente ao exercício fiscal de 2015, no valor de € 22.253,68
- c) condenar a Requerente em custas.

## **V. VALOR DA CAUSA**

Em conformidade com o disposto no art. 306.º n.º 2 do CPC e da art. 97.º-A al. a) do n.º 1 do CPPT, aplicável por força do art. 29.º n.º 1 al.s a) e b) do RJAT e do art. 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de €22.253,68 (vinte e dois mil duzentos e cinquenta e três euros e sessenta e oito cêntimos).

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do art. 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT, e do art. 4.º, n.º 5 e 7, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em 1.224 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo da Requerente

Lisboa, 19 de outubro de 2021

O Árbitro,

Vera Figueiredo