

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 408/2025-T

Tema: IRC -Tributações Autónomas- Artigo 88º, nºs 14 e 21 do CIRC.

SUMÁRIO:

O agravamento da taxa de tributação autónoma, em dez pontos processuais, prevista no nº 14 do artigo 88º do CIRC, partilha do escopo que preside às tributações autónomas, no sentido do desincentivo à realização de despesas em que a racionalidade económica/empresarial se não verifica, agravada pela situação de prejuízo fiscal no ano em que tais despesas são realizadas.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1.**A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ...-... ..., estando abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças da ..., (*doravante designada como “A...”, Sujeito Passivo ou Requerente*), sociedade dominante de grupo (Grupo B...) sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto no artigo 69.º e segs. do Código do IRC (Grupo Fiscal B...), composto das sociedades identificadas *infra* (para além de si própria)

C..., Lda. (NIF...);

D..., S.A. (NIF...);

E..., Lda. (NIF...);
F..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
G...– SGPS, S.A. (NIF...);
H...– SGPS, S.A. (NIF...);
I..., S.A. (NIF...);
J..., Lda. (NIF...);
K..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
L..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
M..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
N... Unipessoal, Lda. (NIF...);
O..., Lda. (NIF...);
P..., S.A. (NIF...);
Q..., Lda. (NIF...);
R..., S.A. (NIF...);
S..., S.A. ("S...") (NIF...); e

T..., Lda (NIF..., apresentou em 2025-04-21 pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, alínea a) e 10º, nº 1 alínea a) e nº 2 do Decreto Lei nº 10/2011, de 29 de janeiro (*doravante designado por RJTA*) e Portaria nº 112-A/2011 de 22 de março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento expressa da reclamação graciosa a que coube o nº ...2023...e em consequência, a anulação da liquidação de IRC, com respeito ao exercício fiscal de 2020, identificada pelo nº 2021

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral foi aceite em 2025-04-23 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT nesse mesmo dia.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes nos prazos previstos, foram designados os árbitros signatários, que comunicaram a aceitação do encargo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 2025-06-17, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro.
5. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2025-07-07, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012 de 31 de dezembro.
6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral de 2025-07-14, veio a AT em 2025-09-25 apresentar a sua resposta, conjuntamente com o processo administrativo anexo.
7. Através de despacho arbitral de 2025-10-11, veio, para além do mais, indicar-se como data-limite para a prolação do acórdão e sua notificação às partes, o termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1, do RJAT.
8. Em, respetivamente, 2025-10-28 e 2025-10-29, vieram a Requerente e a Requerida proceder à junção aos autos das suas alegações.

II. QUESTÃO DIRIMENDA

A questão central a apreciar e decidir reconduz-se à aplicação das taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88º do CIRC e ao seu agravamento em dez pontos processuais, face ao disposto nos n.ºs 14 e 20 do referido normativo (redação ao tempo).

III. POSIÇÃO DAS PARTES

- *Posição da Requerente*

A Requerente invoca no pedido de pronúncia arbitral, em síntese, e com relevo para o que importa, o seguinte (*que se menciona parcialmente por transcrição*):

- que apresentou no dia 19-07-2021 declaração agregada (Grupo Fiscal) de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2020, onde procedeu à autoliquidação de IRC e respetivas tributações autónomas,
- que apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação,
- com data de registo de 07.01.2025, foi a requerente notificada em 22.01.2025 do indeferimento da *supra* referida reclamação graciosa,
- os atos objeto do pedido de pronúncia arbitral são o indeferimento da reclamação *supra* identificada e, conseqüentemente (e em termos finais ou últimos), o ato de liquidação de IRC (agravamento da taxa das tributações autónomas) do Grupo Fiscal B..., relativo ao exercício de 2020, na medida em que esta autoliquidação enferma de ilegalidade,
- pretende a Requerente submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que

desatende o reconhecimento da ilegalidade daquela parte da autoliquidação de IRC (agravamento da taxa das tributações autónomas) referente ao exercício de 2020 do Grupo Fiscal B... e, bem assim, (ii) a ilegalidade daquela parte da autoliquidação de IRC (agravamento das tributações autónomas), referente ao exercício de 2020, mais especificadamente a ilegalidade no que respeita ao montante de 76.548,81 €,

- afirma a Requerente que o “Grupo” apurou, com respeito ao exercício de 2020, tributações autónomas no total de 244.456,54 €, parte do qual determinado pelo facto de ter sido apurado prejuízo fiscal do grupo, com o consequente agravamento da taxa em 10 pontos percentuais (artigo 88º, n.ºs 14 e 20 do Código do IRC, na numeração em vigor em 2020),
- sem agravamento as tributações autónomas teriam ascendido em 2020 a 167.807,73 €, ao invés dos 244.456,54 € liquidados e pagos, uma diferença de 76.648,81 €,
- valor que a Requerente reclama,
- afirma que a Requerente e grupo de empresas por si controlado dedicam-se às atividades agrícolas e a alguma atividade de transformação de produtos agrícolas dependentes das atividades agrícolas,
- afirma que, haver intermitentemente lucros e prejuízos no setor de atividade primário da agricultura, não é sinal de defeito ou de má gestão do mesmo, é uma característica estrutural do setor da atividade agrícola,
- o apuramento de prejuízo fiscal no Grupo B... no ano de 2020 resulta de imposições legais,
- o resultado líquido do grupo ascendeu em 2020 a 4.526.999,00 €, conforme contas consolidadas,
- o prejuízo fiscal só aparece a posteriori, por imposição legal relacionada com as seguintes realidades: dedução de 3.898.878,48 € a título de aumento de

depreciações ou amortizações resultantes de reavaliações efetuadas no quadro do Decreto-Lei nº 66/2016 e outras deduções por benefícios fiscais criados pelo legislador em 2020 (1.575.452,08 €),

- o prejuízo fiscal do Grupo Fiscal em 2020 ascendeu a – 4.911.116,49 €, de onde resulta que, na ausência daqueles benefícios fiscais (nos montantes globais de 3.898.878,48 € e 1.575.452,08 €), o Grupo Fiscal/RETGS teria apurado um lucro tributável de 563.214, 07 €,

Em concreto, sobre as tributações autónomas e agravamento das taxas na verificação de prejuízos fiscais, convoca a Requerente diversa jurisprudência, fundamentalmente provinda do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional.

- aborda ainda a Requerente a questão temporal da cognoscibilidade/determinabilidade que determina o conhecimento se houve ou não prejuízo fiscal no ano seguinte à sua ocorrência, introduzindo um nível de incerteza e insegurança não compaginável com o Estado de direito e o princípio da segurança jurídica ínsito no mesmo,

- afirma, ainda, a Requerente que o agravamento das taxas de tributação autónoma opera em sentido contrário ao princípio da capacidade contributiva.

CONCLUI a Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral, no sentido que *“deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificado e, bem assim, a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC (agravamento das taxas de tributação autónoma) relativa ao exercício de 2020 do grupo fiscal B..., quanto ao valor de € 76.648,81, com a consequente anulação nesta parte e neste montante por*

violação de lei e do princípio da legalidade, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso do montante de € 76.648,81 ao grupo fiscal B..., acrescido de juros indemnizatórios sobre o mesmo à taxa legal contados desde 20-07.2021 inclusive até integral reembolso montante”.

- Posição da Requerida

No seu articulado de resposta, em brevíssima nota, para o que aqui releva (e que de igual modo se menciona parcialmente por transcrição):

- a AT convocou o Acórdão Arbitral nº 322/20019-T prolatado em 09/12/19,
- procede à remissão para o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativa de 09-12-2020, prolatado no âmbito do processo nº 21/20.7BALSb,
- refere ainda que o pedido de pronúncia arbitral subjacente tem como objeto imediato a revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa nº ...2023..., proferida pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças (DF) de Lisboa, em 30-12-2024, por delegação de competências, deduzida contra a parte do ato tributário de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2020, do grupo de sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), por opção, efetuada pela Requerente enquanto sociedade dominante a entrega da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 (DM22) do Grupo de sociedades, em 19-07-2021, identificada com o nº..., consubstanciada na liquidação de IRC nº 2021 ... (nula) de 08.11.2021,
- igualmente refere a AT que o objeto mediato deste pedido de constituição do tribunal arbitral consiste no pedido de anulação parcial do referido ato tributário de autoliquidação, no que diz respeito à liquidação de tributação autónoma, na parte em que as taxas de tributação autónoma sobre viaturas e despesas não documentadas e de representação, bem como ajudas de

custo e compensações por deslocações, ascendendo as despesas/encargos em 2020 ao montante de 766.488,15 €, foram agravadas em 10 pontos percentuais, nos termos do disposto nº 14 do artigo 88º do CIRC, do qual resultou um valor de tributação autónoma de 244.456,54 €,

Explicitando que,

- este montante de tributações autónomas foi apurado pela aplicação quer do disposto no mencionado nº 14 do artigo 88º do CIRC, quer do disposto no nº 21 do mesmo artigo, nos termos do qual *“quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69º é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70”* (numeração em vigor à data dos factos),

- quer isto dizer que, com referência ao período de tributação de 2020, a Requerente, como sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., apurou um prejuízo fiscal de 4.911.116,49 € (campo 380 do Quadro 09 da Mod 22), pelo que, por força do previsto no nº 14 e no 21º do artigo 88º do CIRC, as taxas de tributação autónoma foram elevadas em 10 pontos percentuais, resultando deste agravamento tributações autónomas no montante de 244.456,54 €,

- constitui facto assente resultar expressamente da letra da lei que, tendo a sociedade dominante do Grupo Fiscal B... (tributado pelo REGTS por opção da Requerente) apurado um prejuízo fiscal no valor de 4.911.116,49 €, resultante da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades que o compõem, então, por força do previsto nos n.ºs 14 e 21 do artigo 88.º do CIRC, as taxas de tributação autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais, inexistindo qualquer suporte legal para a exclusão pretendida pela Requerente, sob pena de expressa violação da lei,

- A AT convoca o acórdão do Tribunal Constitucional nº 197/2016, de 13 de abril de 2016, que analisou expressa e detalhadamente a arguida inconstitucionalidade da majoração da tributação autónoma,

- o aresto proferido pelo Tribunal Constitucional não julgou inconstitucionais as alíneas a) e b) do nº 13 e do nº 14 do artigo 88º do CIRC.

Faz ainda a AT menção ao Decreto-Lei nº 66/2016, de 3 de novembro, no seguinte sentido:

- que o mesmo estabelece um regime facultativo (e não imperativo, como induz a Requerente) de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento, que teve como objetivo criar medidas para promover a capitalização das empresas, bem como uma maior solidez e equilíbrio das respetivas estruturas financeiras,

Culmina a AT a sua resposta no sentido de que deve *“ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais consequências”*.

IV. SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a), no artigo 5º, nº 3, alínea a), e no artigo 6º, nº 2, alínea a), e nº 3, do RJAT.

b. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo de noventa dias previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a), do RJAT.

c. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, ambos do RJAT, e nos artigos 1º e 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.

- d.** Não foram suscitadas quaisquer exceções de que deva conhecer-se e que obstem à apreciação do mérito da causa.
- e.** O processo não enferma de nulidades.
- f.** Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação imediata do mérito da causa.

V. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1.** A Requerente é a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades, denominado “B...”, tributado ao abrigo do RETGS, previsto no artigo 69º do Código de IRC.
- 2.** O Grupo B... optou por este regime especial de determinação da matéria coletável a partir de 2014.01.01.
- 3.** Com referência a 2020, eram as seguintes as sociedades integrantes do grupo:
 - C..., Lda. (NIF...);
 - D..., S.A. (NIF...);
 - E..., Lda. (NIF...);
 - F..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
 - G...– SGPS, S.A. (NIF...);
 - H...– SGPS, S.A. (NIF...);
 - I..., S.A. (NIF...);
 - J..., Lda. (NIF...);
 - K..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
 - L..., Unipessoal, Lda. (NIF...);

- M..., Unipessoal, Lda. (NIF...);
- N... Unipessoal, Lda. (NIF...);
- O..., Lda. (NIF...);
- P..., S.A. (NIF...);
- Q..., Lda. (NIF...);
- R..., S.A. (NIF...);
- S..., S.A. ("S...") (NIF...); e
- T..., Lda (NIF ...).

4. A Requerente apresentou em 19.07.2021 a declaração agregada (GRUPO FISCAL) de IRC Modelo 22, com referência ao exercício fiscal de 2020.

5. Em resultado da apresentação do Modelo 22 a 19.07.2021, a Requerente procedeu à autoliquidação de IRC e respetivas tributações autónomas.

6. Na referida declaração a Requerente declarou como resultado do GRUPO um valor negativo de -4.911.116,48 €.

7. Na sequência da submissão da referida declaração, resultou a liquidação nº 2021..., no montante de 264.152,58 € (incluindo derrama municipal, no montante de 44.848,57 €, e tributações autónomas, no montante de 244.456,54 €).

8. Contra a referida liquidação, veio a Requerente, em 2023-07-19, apresentar reclamação graciosa, à qual coube o nº ...2023....

9. A Requerente foi notificada, em 22.01.2025, do indeferimento da reclamação graciosa.

10. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 30/12/2024 do Sr. Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, tendo sido remetido, Via/CTT, em 07/01/2025, considerando a notificação efetuada em 25/01/2025.

11. Na fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa, levada a cabo pela Requerida, pode ler-se, para além do mais, o seguinte, que para aqui releva:

"(...)

IV-DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

1. Analisada toda a documentação constante do processo e consultada a base de dados do sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), relativamente ao período de 2020, verificou-se o seguinte.

2. O sujeito passivo é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS, previsto nos artigos 69º a 71º do CIRC, tendo optado, desde 01-01-2014, pela tributação ao abrigo do RETGS.

3. Com referência ao exercício de 2020, a reclamante submeteu a declaração modelo 22 em 19-07-2021 (identificação:...), na qual declarou resultado fiscal do grupo, no montante de € - 4.922.116,49.

4. Na sequência da submissão da referida declaração, resultou a liquidação nº 2021..., no montante de € 264.152,58, (inclui derrama municipal, no montante de € 44.848,57 e tributações autónomas de € 244.456,54) a qual foi objeto da presente reclamação graciosa.

V-ANÁLISE E PARECER

1. A reclamante vem reclamar da liquidação de IRC do período de 2020 no sentido de se afastar a aplicação do nº 14 do artigo 88º do Código do IRC no apuramento da liquidação ora contestada, por considerar que o agravamento das tributações autónomas, num cenário de prejuízo fiscal, representa uma violação de diversos princípios garantidos pela Constituição da República Portuguesa, o qual coincide frontalmente com o princípio da capacidade contributiva.

2. Ora,

3. Sendo as tributações autónomas um imposto sobre os gastos ou encargos, a existência de prejuízos no apuramento do IRC não afasta a sujeição às tributações autónomas. Pelo contrário, determina o nº 14 do artigo 88º, que no caso de o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, a tributação autónoma é agravada em 10%.

4. Com efeito a norma agora em análise não suscita qualquer especial dificuldade interpretativa, pelo que se prevê um agravamento da taxa de tributação quanto às empresas que, tendo incorrido nos gastos sujeitos a tributação autónoma, apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

5. Não há aqui qualquer discriminação arbitrária: a diferenciação de tratamento baseia-se numa distinção objetiva de situações ou seja, a lei através da tributação autónoma, pretende estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas que, injustificadamente, possam afetar os resultados económicos e provocar uma diminuição da receita fiscal.

6. Por sua vez, o nº 14º que prevê o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, um prejuízo fiscal.

7. A diferenciação encontra-se suficientemente justificada, visto que, se é censurável, do ponto de vista fiscal, mais o será de a empresa realiza essas despesas apesar de não conseguir apurar um resultado económico positivo.

8. A reclamante afirma ainda que, como apenas apurou prejuízos económicos – não representando esses prejuízos fraqueza económica ou não desempenho empresarial- não deve ser censurada pelo agravamento em 10% das despesas sujeitas a tributações autónomas.

9. Sucede que a lei é clara ao referir-se a prejuízos fiscais e não somente a prejuízos ou a prejuízos económicos. Ao empregar a expressão prejuízos fiscais a lei é suficientemente clara, para na determinação do seu sentido, não

deixar margem para dúvidas de que são estes que relevam para aplicação do critério de elevação das taxas de tributação autónoma.

10. Aliás, refira-se que a merecer acolhimento a tese da reclamante, sempre estaríamos perante a violação do princípio da igualdade, dade que, perante duas empresas que obtivessem prejuízos (uma delas prejuízos fiscais, decorrentes de prejuízos económicos; a outra, prejuízos fiscais, decorrentes da sua má gestão), a lei tratá-las-ia de forma distinta, agravando somente a tributação em 10% às empresas que apurassem verdadeiro prejuízo fiscal".

12. Em 2025-04-21, a Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral, e correspondente pronúncia arbitral, que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importem para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada (artº 123º, nº 2, do CPPT e nº 3 do artº 607º do Código de Processo Civil, ex vi das alíneas a) e e) do artº 29º do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida em atenção às várias soluções da questão (ões) de direito (cfr. artigo 596º do Código de Processo Civil, ex vi do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artº 607º, nº 3, do Código de Processo Civil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por lei (v.g., a força probatória dos documentos autênticos (cfr. artigo 371º, nº 3, do Código Civil) é que não domina o princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7, do CPPT, a prova documental carreada para os autos, e o processo administrativo anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão os factos *supra* alegados.

Não se deram como provadas, nem como não provadas, as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como consistentes em afirmações conclusivas insuscetíveis de prova, e cuja veracidade terá de se aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

VI. DO DIREITO

- Nota preliminar

Por razões de economia processual e, fundamentalmente, tendo em vista assegurar a uniformidade da jurisprudência (artigo 8º, nº 3, do Código Civil) que determina que nas decisões que proferir o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma

interpretação e aplicação uniformes do direito, proceder-se-á nesta sede, no segmento que para aqui interessa, a remissão significativa (com as eventuais e necessárias adaptações) para o acórdão arbitral, proferido sob a égide do CAAD, no âmbito do processo nº 322/2019-T de 09-12-2019 (JOSÉ POÇAS FALCÃO, JOÃO ZAMBUJAL OLIVEIRA, JOSÉ COUTINHO PIRES).

Assim sendo,

Identificado *supra* o objeto do presente processo, e evidenciada a posição das partes, que aqui se dispensa de expressamente repetir, sob pena de redundância, sempre se dirá o seguinte:

- Origem, objeto e natureza das tributações autónomas

“Há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto Lei nº 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4º previa que “as despesas confidenciais não documentas efetuadas no âmbito do exercício de atividade comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respetivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do nº 1 do artigo 42º do CIRC”

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista.

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que

afetem negativamente a receita fiscal, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC, enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

Saldanha Sanches (Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407) a propósito da tributação prevista no então artigo 81º, nº 3 do CIRC, escreveu o seguinte: “Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontrem na zona de inserção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida de taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valoração negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40.000 (artigo 81º, nº 4).

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual (sublinhado nosso), com uma taxa agravada de tributação para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos.

Cria-se, aqui 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 o rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação (sublinhado nosso).

Contrariamente ao que sucede na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e, por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRS, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação.

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

(...)

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que

está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

Neste caso, estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita, à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC (sublinhado nosso).

As tributações autónomas, de acordo com a sua regulamentação inicial, constituíram como que um sucedâneo da não dedutibilidade anteriormente prevista no CIRC.

Com efeito, na sua génese estava a não aceitação fiscal de uma percentagem de certas despesas, constituindo as tributações autónomas uma forma alternativa e mais eficaz de correção dos custos sempre que se trate de áreas mais propícias à evasão fiscal (ajudas de custo, despesa de representação, despesas com viaturas, etc.).

Assim, não seria razoável, antes pelo contrário, ao motivo que levou o legislador a tributar autonomamente aquelas despesas que, através da sua dedução ao lucro tributável a título de gastos, fosse eliminado o fundamento da existência das tributações autónomas (sublinhado nosso)

A jurisprudência arbitral tem decidido no sentido de que as tributações autónomas pertencem, por regra, sistematicamente, ao IRC, e não ao IVA, ou IRS, ou a um qualquer outro imposto sistema fiscal português. É o caso, entre outros, dos processos arbitrais n.ºs 166/2014-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 282/2023-T, 6/2014-T, 36/2014-T, e 697/2014-T.

Elas estão, por isso, fortemente ligadas aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento respetivo, e, mais especificamente, à atividade económica e empresarial por eles levada a cabo. Do que se trata, nas tributações autónomas, é, com efeito, de tributar certas despesas ou encargos (gastos), vistas estas na sua relação com a ideia geral de lucro real e efetivo e a tributação do rendimento.

Com efeito, parece-nos fora de dúvida que o mecanismo de tributação autónoma do conjunto das realidades previstas no artigo 88º do CIRC visa, primordialmente, acautelar os equilíbrios gerais do próprio sistema fiscal, os equilíbrios específicos do IRC e a receita do próprio imposto. Isto é, visa impedir que, através da relevação significativa de encargos como os previstos no artigo 88º, se não introduzam entorses afetadores do sistema e a expectativa sobre o que deverá a receita “normal” do imposto não saia gorada.

(...)

Funcionando de um modo diferente do que constitui o escopo essencial do IRC – que tributa os rendimentos –, as tributações autónomas, reafirma-se, tributam certas despesas ou encargos específicos – e constituem uma realidade instrumental, acessória desse imposto, na justa medida em que é em função dele que foram instituídas e são, por isso, passíveis de lhes ser reconhecida uma instrumentalidade ou acessoriedade de fins, radicada na salvaguarda dos fins do próprio imposto onde se manifestam”.

Analisado sob outro prisma, é ainda de concluir que as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram e são devidas a título deste imposto, não constituindo as despesas com o pagamento daquelas tributações encargos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.

Este entendimento foi, aliás, clarificado pelo nº 3º da Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, que aditou o artigo 23º-A ao CIRC (revogando, ao mesmo tempo, por via do seu artigo 13º, o artigo 45º do CIRC), com a seguinte redação:

“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.

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

Na situação factual subjacente não se vislumbra qualquer violação pela Autoridade Tributária e Aduaneira das regras de procedimento e/ou de forma de liquidação previstas no artigo 90º do CIRC com a desconsideração, para o efeito, das tributações autónomas liquidadas e pagas pela Requerente. Não se verificando quaisquer ilegalidades no cálculo da coleta relativa a IRC no exercício de 2020, nem do ato de indeferimento da reclamação graciosa.

- Do agravamento da taxa de tributação

No que concerne ao agravamento da taxa tributação de 10% previsto no nº 14 do artigo 88º do CIRC, há, desde logo, a assinalar que o mesmo, tendo como objetivo regulatório desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica, tem a sua aplicação nas situações em que o sujeito passivo em sede de IRC apresente prejuízo fiscal, independentemente de quaisquer considerações sobre o desempenho económico da atividade do sujeito passivo.

No fundo, o escopo do agravamento das taxas em dez pontos percentuais partilha do mesmo objetivo que subjaz às tributações autónomas.

Com referência expressa a este segmento, duas notas ainda a assinalar:
Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-01-2022, prolatado no âmbito do processo nº 02328715.6 BEPT (FRANCISCO ROTHES):

“I- À luz do nº 14º do art. 88º do CIRC, na redação anterior à da republicação do Código operada pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, número que foi aditado pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2011), o que releva para o agravamento das taxas de tributação autónoma é o prejuízo fiscal do grupo declarado pela sociedade dominante e não o prejuízo fiscal de cada uma das sociedades integrantes do grupo, que realizaram as despesas sujeitas a tributação autónoma.

II- O Tribunal Constitucional, no seu acórdão nº 395/2017, já se pronunciou no sentido de “Não julgar inconstitucional a norma do artigo 88º, nº 14 do CIRC, interpretada no sentido de que o agravamento de dez pontos processuais se aplica no caso de sociedades sujeitas ao RETGS, em que a sociedade tributada não apresente prejuízo fiscal no período a que as tributações respeitem, mas a apresente o grupo de sociedades que a mesma integra”, juízo que reiterou nos acórdãos nº 267/2017 e 107/2008.”

Ainda respeitante a este normativo, recorta-se do processo nº 465/2015 do Tribunal Constitucional:

“A norma agora em análise não suscita nenhuma especial dificuldade interpretativa. Prevê-se um agravamento da taxa de tributação quanto às empresas que, tendo incorrido nos gastos sujeitos a tributação autónoma,

apresentem prejuízo fiscal no período de tributação. Não há aqui qualquer discriminação arbitrária: a diferenciação de tratamento baseia-se numa distinção objetiva de situações. A lei, através da tributação autónoma, e especialmente em relação á tributação prevista no nº 13 do artigo 18º, pretende estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas e provocar uma diminuição da receita fiscal. O nº 14 o que prevê é o agravamento da taxa quando a empresa incorre nesse tipo de despesas apesar de vir a apresentar, no respetivo período de tributação, prejuízo fiscal. A diferenciação encontra-se suficiente justificada, visto que, se é censurável, do ponto de vista fiscal, a realização de despesas que determinam desnecessariamente uma redução do rendimento tributável, mais o será se a empresa realiza essas despesas apesar de não conseguir sequer apurar um resultado económico positivo”.

VIII.DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito supra expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- (i) Manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa, a que coube o nº ...2023...,
- (ii) Julgar totalmente improcedente o pedido de ilegalidade parcial da autoliquidação de tributações autónomas do “Grupo Fiscal B...”, relativa ao exercício fiscal de 2020,
- (iii) Julgar prejudicado o pedido de juros indemnizatórios, peticionado pela Requerente,
- (iv) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

IX.VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, 97º-A, alínea), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **76.648,81 €** (setenta e seis mil, seiscentos e quarenta e oito euros, e oitenta e um cêntimos), valor indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

X.CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4, do RJAT, 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem e da Tabela 1 a este anexa, fixa-se o montante de custas em **2.448,00 €** (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros).

- **NOTIFIQUE-SE**

[Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária].

Lisboa e CAAD, 22 de dezembro de dois mil e vinte e cinco

(José Poças Falcão-Presidente do Tribunal)

(José Coutinho Pires-Árbitro Vogal e Relator)

(Sónia Fernandes Martins-Árbitro Vogal)