

conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE. A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação. Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final. Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução. A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada, sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

NUNO OLIVEIRA GARCIA
ANA LEAL

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL, DO TRIMESTRE

Número do processo: 107/2013-T

Data: 28 de Janeiro de 2014

Assunto: Imposto do Selo – Contrato de Mútuo Gratuito

Factos

A Requerente – Sociedade A – solicitou a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de Imposto do Selo (IS), referentes aos anos de 2009 e 2010, que ascendem ao montante global de €13.530,89.

A Requerente fundamentou o seu pedido no facto de estarem em causa contratos de mútuo gratuitos celebrados entre entidades que não revestem a natureza de entidades financeiras pelo que sustenta que sobre os mesmos não deve recair IS, nomeadamente dada a não previsão de tais operações na Tabela Geral do IS, designadamente na verba 17 desta Tabela.

Nos exercícios de 2009 e 2010, Requerente, desenvolveu actividades de consultoria, científicas, técnicas e de formação profissional, tendo reflectido na sua contabilidade diversos empréstimos a clientes, sem cobrança de qualquer juro, titulados através de contratos de mútuo gratuito. Estes empréstimos gratuitos efectuados para que as entidades clientes da Requerente pudessem encerrar financeiramente os projectos no âmbito do Programa Operacional do Potencial Humano e recebessem a última tranche dos fundos comunitário Neste âmbito, os empréstimos gratuitos concedidos materializavam-se através de transferências bancárias da conta

da Requerente para as contas dos clientes ou do levantamento de cheques emitidos pela Requerente e eram, com frequência, pagos pelos clientes no mesmo exercício em que haviam sido concedidos.

A Administração Tributária e Aduaneira (ATA) na sua resposta considera que estes empréstimos efectuados pela Requerente sem cobrança de juros são enquadráveis na verba 17.1.4 da Tabela Geral do IS, e que qualquer entidade concedente de crédito, independentemente da sua natureza jurídica, i.e., mesmo que não seja instituição financeira, é sujeito passivo deste imposto, embora o encargo deva ser suportado pelas empresas mutuárias, de acordo com a Circular n.º 15/2000, de 5 de Julho, da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património.

Análise do tribunal

O Tribunal arbitral identificou como questão a apreciar aferir da sujeição a IS da utilização de fundos no âmbito de contratos de mútuo celebrados, a título gratuito, entre a Requerente e os seus clientes. Ou seja, o enquadramento na verba 17.1.4 da Tabela Geral do IS da utilização daqueles fundos, por parte dos clientes de serviços de formação profissional prestados pela Requerente no quadro de programas com financiamento comunitário, atendendo à sua gratuitidade e ao facto das entidades envolvidas não serem instituições de crédito ou financeiras.

Entendendo o Tribunal estar a aplicação da verba 17.1.4 da mencionada Tabela Geral relativa às “operações financeiras” conclui ser de verificar no caso concreto os pressupostos tipificados naquela verba.

O Tribunal considera estar-se perante uma efectiva utilização de crédito, tendo a própria Requerente assumido ter celebrado contratos de mútuo gratuitos com os seus clientes e ter-lhes cedido fundos face às suas carências financeiras. Entende o Tribunal que independentemente da finalidade visada para os fundos cedidos, ocorreu uma utilização de crédito por parte dos clientes da Requerente (quando da mobilização efectiva dos fundos, materializada por transferência bancária ou por cheque) com base num negócio jurídico típico de concessão de crédito, não equiparável a situações fora da previsão da norma e que consistem no diferimento temporal do pagamento de bens ou serviços concedido pelo respectivo fornecedor ou prestador.

Mais acrescenta o Tribunal que a verba em apreciação abrange a concessão de crédito, qualquer que seja a natureza da entidade concedente e a do utilizador e, independentemente do carácter gratuito ou oneroso da concessão de crédito. Somente no que se refere a juros e comissões financeiras é que a Tabela Geral erige em pressuposto de incidência a realização por, ou com intermediação de, instituições de crédito, sociedades financeiras e quaisquer outras instituições financeiras, hipótese, porém, que não se verifica no caso vertente.

Para o Tribunal o facto de os clientes para contratarem os serviços de formação da Requerente recorrerem a fundos comunitários e de, para receberem a última tranche desses fundos comunitários, terem de demonstrar que haviam pago aos seus prestadores (in casu a Requerente) não altera a ocorrência de uma efectiva concessão de crédito por parte da Requerente, que lhes transferia dinheiro ao abrigo de contratos de mútuo, para que aqueles fizessem face às suas carências financeiras. Reiterando, ainda o Tribunal, que a Requerente não se limitava a diferir o momento do pagamento dos serviços prestados até que os seus clientes estivessem em condições de satisfazer o pagamento, caso em que se estaria fora do campo de incidência do IS, pois tratar-se-ia simplesmente de uma relação comercial com um regime de pagamento diferido.

O Tribunal entende que este empréstimo de fundos, ainda que por pouco tempo, não deixa de configurar uma concessão de crédito autónoma da relação comercial com os clientes, que preenche os pressupostos do facto gerador da tributação em IS, o que não resulta prejudicado pelo facto de existir uma conexão com a actividade da Requerente e com a dos seus clientes.

Acrescenta o Tribunal que a finalidade da utilização de crédito não constitui pressuposto ou elemento constitutivo da norma de incidência tributária, que se satisfaz com tal utilização na esfera do beneficiário, independentemente da sua finalidade específica, pelo que conclui que não resulta afastada a aplicação da verba em apreciação, que, em conjugação com o artigo 1.º, n.º 1 do Código do IS, determinam a sujeição a este imposto das utilizações de crédito efectuadas por parte dos clientes da Requerente ao abrigo dos contratos de mútuo com esta celebrados.

Em face do exposto, o Tribunal concluiu pela legalidade das liquidações adicionais de Imposto do Selo e julgou o pedido de pronúncia arbitral improcedente.

Número do processo: 123/2013-T

Data: 28 de Janeiro de 2014

Assunto: IVA na importação; Competência dos Tribunais Arbitrais

Factos

As Requerentes peticionaram a constituição do Tribunal arbitral visando o reconhecimento da ilegalidade de liquidações e autoliquidações de IVA, do ano de 2010, no valor de €33 639, 16.

As Requerentes invocam como fundamento do seu pedido o enquadramento das importações de bens em causa na Verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA e, em consequência, a aplicação da taxa reduzida de IVA. Consideram que a posição da ATA, no sentido de somente aplicar a taxa reduzida a artigos ou aparelhos completos de prótese, i.e, a unidades únicas de implante, e não a elementos transaccionados em separado (no caso, implantes e pilares) é desprovida de base legal e não tem, por razões técnicas, aplicação a situações reais, violando a previsão expressa e o espírito da referida verba e, bem assim, o princípio da neutralidade. Concluem as Requerentes que à importação, em separado, dos elementos que compõem os implantes dentários é aplicável a taxa reduzida de IVA, em particular quando, tais bens sejam insusceptíveis de qualquer outra afectação ou utilização que não seja a de substituição, no todo ou em parte, do dente do doente.

A ATA suscitou, entre outras, a excepção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral para conhecer o pedido quer quanto às liquidações de imposto, quer quanto à autoliquidação.

Análise do tribunal

O Tribunal entendeu, no que às liquidações de IVA respeita, que importa determinar se a matéria relativa a IVA sobre operações de importação de bens tem cabimento no âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária, da qual estão expressamente excluídas as pretensões relativas a impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

A ATA entende que a matéria em apreciação está excluída da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais, dado estarem em causa,

quanto às liquidações da Alfândega do Aeroporto do Porto, pretensões relativas a IVA na importação, que é um imposto indirecto que incide sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

As Requerentes pronunciaram-se contra a excepção, invocando, entre outros argumentos, que, para que as matérias relativas a impostos indirectos estejam excluídas da competência do tribunal arbitral, é necessária a verificação cumulativa dos seguintes requisitos, que in casu se não verificam: (i) que o imposto incida sobre mercadorias (ii) que as mercadorias estejam sujeitas a direitos de importação.

As Requerentes consideram que a incidência objectiva do IVA é a operação de importação, ao contrário do que ocorre com outros impostos, nomeadamente os IEC, em que a incidência objectiva é o produto, a mercadoria, concluindo que, uma vez que o IVA não incide sobre o produto em si, mas sobre as operações de importação, está manifestamente excluído da previsão que prevê as situações de exclusão na Portaria de Vinculação. Sustentam, ainda, que o modo como o legislador definiu a incidência objectiva do IVA não é alheio ao seu carácter plurifásico e neutro quanto ao número de transacções ocorridos na cadeia, não se podendo carrear para o domínio de um imposto plurifásico uma concepção centrada na mercadoria, típica de um imposto monofásico, sob pena de a aplicação do imposto ser impossível e de se verificarem distorções totalmente incompreensíveis.

Para além disso, as Requerentes sustentam que fazer depender a competência do tribunal arbitral, para se pronunciar sobre a taxa aplicável em sede de IVA, numa dada transacção, da fase da cadeia em que tal transacção se verifica, gera um tratamento discriminatório, pelo que se deve entender que a excepção à vinculação em apreciação, visa somente os impostos cuja incidência objectiva é a mercadoria, o que não sucede no caso do IVA, em que o que releva é verificação de uma importação ou de uma transacção, atendendo à letra da lei e ao carácter plurifásico deste imposto.

Mais argumentam que, ainda que se entendesse que a incidência do IVA é a mercadoria, no presente contexto não está em causa uma liquidação de IVA aquando da importação, dado que as liquidações de IVA colocadas em crise ocorreram em virtude de procedimentos inspectivos verificados após a introdução em livre prática das mercadorias importadas, havendo um corte de qualquer relação causal entre importação de mercadoria sujeita a direitos aduaneiros e as liquidações de IVA contestadas. Sustentam,

também, que, nos termos da Pauta Aduaneira Comum, a importação dos materiais em causa não é sujeita a direitos aduaneiros, atenta a classificação pautal no código da Nomenclatura Combinada 9021 29 00 00 e, que por outro lado, na Portaria de vinculação, o legislador quer – tão só – retirar da alçada da arbitragem matérias relacionadas com direitos aduaneiros e impostos cuja incidência objectiva seja as mercadorias, no contexto da importação, concluindo que, em regra, na excepção contida no segundo segmento da alínea c) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, estão em causa os IEC aplicáveis na importação de mercadorias.

Já o Tribunal arbitral considerou que o âmbito da jurisdição arbitral abrange a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, considerando ser inequívoco que, independentemente de respeitar a operações internas ou a importações de bens, o IVA se insere no conceito de “tributo”. Avança, ainda, o Tribunal que, dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, a competência dos tribunais é limitada pelos termos em que a ATA se vinculou, estando excluídas as pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação.

Neste pressuposto, o Tribunal entendeu que cumpre confirmar a verificação dos pressupostos cumulativos de que depende a exclusão da arbitrabilidade da matéria em questão, a saber: i) o IVA na importação incidir sobre mercadorias; e ii) a sujeição das mercadorias a direitos de importação. Mais entendeu ser de apreciar, quanto à autoliquidação, a existência de uma orientação genérica.

No que diz respeito à primeira questão, o Tribunal entendeu que, contrariamente ao que foi sustentado pela Requerente, o IVA é um imposto indirecto que incide sobre bens (incluindo mercadorias) seja na sua importação, transmissão ou aquisição intracomunitária, pelo que a busca de sentido assente na interpretação literal conduz à inclusão deste imposto indirecto (IVA) na factispecies da norma de exclusão da arbitrabilidade ora em apreciação.

O Tribunal sustentou que esta interpretação literal resulta validada e fortalecida pelo elemento teleológico, uma vez que uma das razões de ser da exclusão da arbitrabilidade das pretensões relativas a direitos aduaneiros e aos demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação é o da submissão destes direitos e

impostos indirectos a regras comunitárias uniformes de aplicação directa (por via de Regulamento) que não podem ser afastadas por regulamentação divergente dos Estados-Membros, designadamente pelo RJAT. Avançando, ainda o Tribunal que, não são só os direitos aduaneiros que se encontram submetidos à disciplina imperativa e uniforme do CAC, pois, quando em consequência do mesmo facto tributário (leia-se importação) for devido outro imposto a cobrar pela alfândega (leia-se IVA devido pela importação) é aplicável a referida regulamentação comunitária. Concluiu, assim, o Tribunal que a preocupação de assegurar o cumprimento de regras comunitárias uniformes no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança a posteriori, ao reembolso e à dispensa do pagamento e de evitar situações de divergência e incompatibilidade da legislação interna, reveste igual pertinência para os direitos aduaneiros e para os demais impostos indirectos “a cobrar pela alfândega”, nos quais se inclui de forma inequívoca o IVA na importação de mercadorias.

Mais: o Tribunal referiu não vislumbrar fundamento para a restrição que a Requerente preconiza no sentido de que, os impostos indirectos a que a Portaria se refere no domínio da importação seriam apenas os IEC aplicáveis à importação de mercadorias, com fundamento no facto de a qualificação das mercadorias sujeitas a IEC se fazer através da aplicação das regras de classificação pautal, à semelhança dos direitos aduaneiros, desde logo, porque a qualificação das mercadorias sujeitas a IEC não deriva exclusivamente das regras de classificação pautal (da Nomenclatura Combinada). O Tribunal acrescentou, também, que se essa classificação pautal fosse o critério relevante ou determinante, também seria de ter em conta que a aplicação das taxas reduzidas de IVA por parte dos Estados-Membros pode ser efectuada por apelo à Nomenclatura Combinada, na definição dos respectivos produtos, “para delimitar com exactidão cada categoria”, pelo que tal argumento seria mais um reforço para incluir o IVA na importação no afastamento da vinculação à jurisdição arbitral.

Já quanto ao argumento avançado pelas Requerentes de que as liquidações de IVA em crise foram efectuadas em momento ulterior (na sequência de uma acção de inspecção) e não no momento da importação, o Tribunal entende que o momento em que as liquidações foram efectuadas é irrelevante e não invalida que as mesmas se refiram a uma importação pretérita (como sucede in casu) conquanto sejam respeitados os limites impostos pelo decurso do prazo de caducidade.

Por fim, no que se refere ao argumento invocado pelas Requerentes e referente à alegada desigualdade no acesso aos tribunais arbitrais para determinar a taxa de IVA aplicável numa operação interna ou intra-UE, face à taxa de IVA devida numa importação (sendo que nesta última estaria restringida a via de acesso aos tribunais arbitrais), o Tribunal entende que essa diferença de tratamento já existe em inúmeros aspectos do regime substantivo do IVA e, que essa desigualdade foi querida pelo legislador comunitário e nacional que optou por estabelecer diferenças notáveis entre a disciplina aplicável ao IVA interno e ao IVA das importações, designadamente em domínios tão relevantes como os do valor tributável, da caducidade do direito à liquidação e da atribuição (ou não) de efeito suspensivo aos meios de contestação dos actos de liquidação.

No que diz respeito à segunda questão decidenda – sujeição das mercadorias a direitos de importação – a Requerente entendeu que a importação dos bens em causa, i.e., implantes e pilares, não estava sujeita a direitos aduaneiros, atenta a classificação pautal no código da Nomenclatura Combinada 9021290000. Já o Tribunal não acompanhou este entendimento sustentando que no caso em apreço, não foram devidos direitos de importação porque era aplicável a taxa zero, regime equivalente ao da isenção de imposto, o que pressupõe que as situações em apreço são abrangidas pelo campo de incidência dos direitos aduaneiros.

Em face do exposto, o Tribunal entendeu estarem preenchidos os pressupostos da norma excepcional de exclusão da vinculação da ATA à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários.

Relativamente à autoliquidação de IVA, a ATA invocou a incompetência absoluta do Tribunal, em virtude de não ter sido deduzida reclamação prévia e a autoliquidação em causa não ter sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela ATA.

As Requerentes insurgiram-se contra a excepção invocada sustentando que, a impossibilidade de impugnação directa de actos de autoliquidação encontra o seu fundamento na ideia de que a ATA deverá poder pronunciar-se sobre um determinado acto do contribuinte que não foi por si praticado. Porém, no caso vertente, a reclamação estava votada ao insucesso dado ser conhecida a orientação da ATA quanto à matéria em causa: existe uma ficha doutrinária resultante de Informação Vinculativa, um entendimento da Direcção de Serviços de IVA, expresso em informação vinculativa e as Requerentes foram sujeitos a liquidações adicionais de

IVA, na sequência de inspeções tributárias, com fundamento na inaplicabilidade da verba 2.6 da Lista 1 anexa ao Código do IVA).

Entendeu, porém, o Tribunal arbitral que só se pode dispensar a reclamação graciosa prévia quando exista orientação genérica, validamente emitida e juridicamente vinculante, enquanto tal, para a ATA, o que constata não existir no caso vertente, por considerar que a informação vinculativa existente é claramente distinguida, a nível legal, das orientações genéricas, avultando, no que diz respeito às diferenças substanciais que se verificam entre uma e outra, a circunstância de a informação vinculativa comprometer a Administração Fiscal, unicamente, numa situação individual e concreta.

Em face do exposto, o Tribunal concluiu que, não tendo havido prévia reclamação graciosa, a pretensão de declaração directa da ilegalidade do acto de autoliquidação está excluída da competência deste Tribunal Arbitral, dado que a ATA retirou, expressamente, tais pretensões do âmbito da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Em suma, o Tribunal julgou procedente a excepção de incompetência absoluta do Tribunal arbitral, invocada pela ATA, e condenou as Requerentes em custas.

Número do processo: **160/2013-T**

Data: **30 de Janeiro de 2014**

Assunto: **IRC – “Cash Pooling”, Regime dos preços de transferência – artigo 58.º do CIRC**

Factos

A Requerente – A. S.A. – pediu a constituição do Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRC e de JC, referente ao ano de 2009, objecto de anterior reclamação graciosa parcialmente indeferida e, de subsequente recurso hierárquico e, bem assim, o reembolso do montante de €155.345,13, acrescido de juros indemnizatórios legalmente devidos.

No caso em apreço, a Requerente integra um grupo de sociedades, de que é sociedade dominante a sociedade alemã B. AG, que detinha a Requerente a 100% em 2009.

Em Junho de 2005, a Requerente e a B. AG celebraram com o Banco, com sede em Amesterdão, um contrato com a denominação “Cash Pooling Agreement”, nos termos do qual a Requerente e a B. AG detinham contas independentes no Banco, que só podiam ser movimentadas por quem era seu titular. O sistema de “cash pooling” (gestão integrada de tesouraria) foi implementado na modalidade de “notional cash pooling”, em que os movimentos de tesouraria (depósitos e levantamentos) eram efectuados directamente com o Banco, que era entidade intermediária e interveniente no sistema.

A ATA efectuou uma inspecção ao exercício de 2009 da Requerente, da qual resultou uma correcção ao lucro tributável de €747 911,33 por considerar ter sido celebrado um contrato de gestão de tesouraria internacional e, entender que os depósitos efectuados pela Requerente, no âmbito desse contrato, serviam de garantia aos financiamentos obtidos pela B. AG junto do Banco, em violação do princípio da plena concorrência. A correcção resultou da adopção do Método do Preço Comparável de Mercado, tendo a ATA seleccionado como operação com características económicas suficientemente comparáveis com o contrato de “cash pooling”, um empréstimo de €40 000 000,00 obtido pela Requerente, junto do Banco X, em 2001, para o que apresentou uma garantia emitida pelo Banco Y, cuja taxa de remuneração, no ano de 2008, foi de 0,375%.

Análise do tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) existência de garantia no contrato de cash pooling; e a ii) utilização do método do preço comparável de mercado.

Relativamente à primeira questão – se o contrato em análise constituiu uma relação de garantia entre a Requerente e a B. AG – o Tribunal avançou tratar-se de um contrato qualificado como de “cash pooling”, que apresenta as características essenciais do “notional cash pooling”, que se reconduz a fusão de saldos bancários para serem considerados em conjunto para cálculo de juros. Porém, concluiu que este contrato não se traduziu numa mera fusão virtual de saldos para optimização de juros credores e devedores, dado prever cláusulas que, como defendeu a ATA, criam uma verdadeira relação de garantia prestada pela Requerente em favor da B. AG. Nos termos do contrato, os créditos da Requerente e

da B. AG, relacionados com as contas em questão assumem o papel de caução, sendo atribuído ao Banco o direito de recorrer aos saldos credores existentes nas contas.

O Tribunal considera que não existiu, neste caso, um penhor de conta bancária dado que o devedor não se compromete com a imobilização da conta, mas sim um penhor de créditos actuais e futuros, já que os presentes e futuros saldos bancários positivos da Requerente são afectos ao pagamento de eventuais saldos negativos da B. AG., concluindo, como sustentado pela ATA, que a afectação desses créditos ao cumprimento de obrigações alheias consubstancia uma relação de garantia.

Por fim, relativamente à segunda questão decidenda – utilização do método do preço comparável de mercado – o Tribunal começa por constatar que a existência de relações especiais entre a Requerente e a B. AG constitui o fundamento jurídico-económico para a aplicação dos excedentes financeiros da primeira, no âmbito do contrato de “cash pooling” em causa, para concluir ser de indagar qual a remuneração alternativa que tais excedentes poderiam auferir, e que constitui o custo de oportunidade que a Requerente suporta em virtude das suas relações especiais com a B. AG.

A Requerente defende não estarem reunidas as condições de que depende a adopção do método do preço comparável de mercado, para determinação de preços de transferência, dada a atipicidade do contrato, sustentando que só o método designado como profit split (fracionamento do lucro) seria apropriado, já que permitiria averiguar da correcta distribuição dos benefícios do cash pooling pelas duas entidades: a Requerente e a B. AG.

Já a ATA sustenta que as particularidades contratuais não induzem que o profit split seja um método adequado, entendendo que só o será aquele que resultar da comparação da taxa de juro auferida pela Requerente no “cash pool” com a que poderia obter aplicando os seus excedentes no mercado. No relatório de inspecção a ATA compara a taxa de remuneração obtida pela Requerente e derivada do “cash pool”, com a remuneração que esta entidade poderia auferir junto de entidades bancárias.

O Tribunal acompanhou a posição da ATA relativamente à utilização do critério do preço comparável de mercado, por entender que é esse critério que preferencialmente a lei manda aplicar. No entanto, avança que a utilização desse critério implica um especial cuidado na escolha dos comparáveis.

O Tribunal considerou que, sendo, no ano de 2009, o capital da Requerente detido a 100% pela B. AG, foi evidente a existência entre estas de relações especiais, que abrem a possibilidade de aplicação do regime de preços de transferência. Mais sustentou, invocando o acórdão 55/2012-T CAAD, que a garantia que constituem os depósitos da Requerente no Banco relativamente a eventuais saldos devedores da B. AG é distinta da garantia prestada pelo Banco Y junto do Banco X, e que foi utilizada como comparável para aplicação do regime de preços de transferência.

O Tribunal sustenta ainda que a função de garantia atribuída aos fundos que a Requerente viesse a ter na sua conta apenas existiria na medida em que os viesse a depositar nela e, depois de os depositar, enquanto os não movimentasse, não existindo qualquer obstáculo jurídico derivado do contrato a que a Requerente retirasse fundos da sua conta quando entendesse, pelo que a manutenção da posição de garante e sua dimensão estavam continuamente na sua disponibilidade. Em suma, o Tribunal entende que, não obstante a existência de uma garantia da Requerente a favor do Banco através da qual sai beneficiada a B. AG, essa garantia que se traduz na colocação em comum de saldos bancários e na obrigação da existência de um saldo positivo global, não é idêntica a uma garantia prestada por um banco, nos termos da qual este se responsabiliza por um financiamento concedido ao devedor. Assim, realçou, também, o Tribunal que assistia à Requerente a faculdade de levantar os seus depósitos no Banco a todo o tempo, como se verificou em Fevereiro de 2009.

Considerou, também, o Tribunal só ser legal a utilização do método do preço comparável de mercado quando existir o grau mais elevado de comparabilidade e esta tem de incidir cumulativamente no objecto, termos e condições da operação, para além da análise funcional das entidades intervenientes. Para concluir que, no caso em apreço, os termos e condições da garantia de longo prazo assumida pelo Banco Y perante o Banco X, durante todo o período de vigência do empréstimo, e sempre com a dimensão quantitativa definida no contrato, através do qual foi constituída, são significativamente diferentes dos termos e condições da garantia assumida pela Requerente através do contrato de “cash pooling” com as especialidades atípicas que celebrou.

Assim, o Tribunal conclui que enquanto no contrato celebrado pelo Banco Y fica na disponibilidade do credor, em cujo benefício a garantia é constituída, a sua manutenção no montante acordado e o consequente

direito de a executar, no caso do contrato celebrado pela Requerente o banco credor fica sem direito de exigir a manutenção da garantia ou de definir o seu montante, o que em matéria de garantias o Tribunal considera ser o máximo de diferença que se pode conceber, quando a termos e condições. Assim, acompanhou o entendimento da Requerente, de que não faz sentido comparar o “cash pooling” com uma garantia bancária externa, avançando que existindo questões de preços de transferência, os mesmos devem ser resolvidos com a correcção de considerar o pagamento pelos titulares das contas a descoberto do montante que seria devido através da taxa de juro cobrada por esse banco em caso de saldo negativo, enquanto os titulares das contas positivas deveriam ser considerados pela taxa efectiva que receberiam por esses depósitos se não existisse o “cash pooling”, que pode ser mais baixa ou mais alta que a taxa de juro paga ao “cash pool”.

Afasta, assim, o sustentado pela ATA de que o grau mais elevado de comparabilidade não exige uma comparabilidade a 100%, pelo que haveria que recorrer aos comparáveis disponíveis, por estarem em causa realidades completamente distintas.

Por fim, o Tribunal julgou o acto impugnado ilegal, por violar as normas que definem a utilização do método do preço comparável de mercado para determinação dos preços de transferência e julgou procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, na parte não anulada pela decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, referente ao exercício de 2009 e, bem assim, condenou a Administração tributária na restituição das importâncias indevidamente pagas pela Requerente e no pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.

Número do processo: **141/2012-T**

Data: **5 de Fevereiro de 2014**

Assunto: **IVA – Ofertas de pequeno valor**

Factos

A Requerente – A. S.A. – solicitou a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico, anteriormente apresentado, a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de IVA sobre bónus e ofertas a clientes, relativos

aos anos de 2006 a 2008 e, a restituição do montante entregue em excesso, no valor de €53.580,15.

A Requerente, sujeito passivo de IVA, inscrito no regime normal de periodicidade mensal, procedeu em conformidade com a Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, da Direcção Geral dos Impostos, até Dezembro de 2007 inclusive, à liquidação de IVA sobre o preço de custo do produto entregue, nos casos em que o valor das ofertas que realizava ultrapassasse os €14,96 e, a partir de Janeiro de 2008, nos casos em que o valor da oferta ultrapassasse os €50, tendo aplicado estas regras às ofertas que efectuava bem como às entregas que se configuravam como bónus.

Por considerar que a Circular referida era ilegal, conforme vários arrestos no sentido da respectiva inconstitucionalidade, procedeu à revisão dos seus procedimentos de liquidação do IVA, com referência às ofertas referentes aos exercícios de 2006 a 2008. Assim, definiu critérios de razoabilidade quanto ao conceito de “pequeno valor”, aplicável no seu caso concreto, apurando o valor das vendas e das ofertas respeitantes a cada cliente e, calculando a proporção das ofertas nas vendas anuais, líquidas de descontos para cada um deles, considerando integrarem o conceito de pequeno valor as ofertas cuja proporção nas vendas fosse igual/inferior a 5%. Acresce que, a Requerente entendeu que parte das entregas, inicialmente, consideradas como ofertas de pequeno valor, se configuravam como bónus a clientes, sendo de excluir do valor tributável das operações. Esta revisão abrangeu, igualmente, os procedimentos adoptados pela sociedade B., extinta em resultado da fusão por incorporação na ora Requerente.

Em Agosto de 2010, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa solicitando autorização à ATA para efectuar a “regularização” a seu favor do imposto entregue em excesso no período decorrido, entre Junho de 2006 e Junho de 2008, referente a ofertas e a bónus a clientes, tendo tal pedido sido indeferido parcialmente. A ATA concordou com a regularização dos valores em causa de bónus a clientes mas relativamente à regularização do montante indevidamente liquidado nos anos de 2006 a 2008, o pedido de revisão foi indeferido por intempetividade. Subsequentemente, a Requerente apresentou recurso hierárquico do indeferimento, o foi por sua vez também indeferido.

Na resposta ao pedido arbitral, a ATA considerou que: o pedido de revisão oficiosa apresentado, em Agosto de 2010, pela Requerente, foi apresentado no limite do prazo de quatro anos; que a ATA não está

vinculada perante os tribunais arbitrais à discussão de actos de autoliquidação que não sejam precedidos de reclamação graciosa; que o meio próprio para reagir contra o recurso hierárquico seria a acção administrativa especial, pelo menos no que se reporta à intempetividade; que a revisão de procedimentos adoptada pela Requerente abrangeu não só os meios por si utilizados, mas também os adoptados por uma sociedade – sociedade B. – extinta em resultado da fusão por incorporação na Requerente; que o património da B. foi incorporado sem que tenha havido liquidação de IVA, pelo que a Requerente não tem direito a deduzir qualquer montante de imposto resultante dessa operação, dado estarmos perante um caso de não sujeição; que a ATA tem admitido que os sujeitos passivos incorporantes, possam utilizar os eventuais créditos de imposto existentes nas incorporadas por fusão – através do direito à dedução – não existindo todavia nenhuma norma no Código do IVA que contemple esta possibilidade; que a situação tributária existente na esfera da sociedade incorporada, para efeitos de IVA, é a que foi reconhecida pela ATA na altura da fusão e que está desde essa altura devidamente consolidada; que a pretensão da Requerente é extemporânea dado que pretende a regularização do imposto pelo que devia tê-lo feito nos prazos previstos para o efeito, o que não fez; que o incumprimento dos prazos especiais de rectificação das facturas, registos contabilísticos e declarações dos contribuintes, quando da rectificação resulte imposto a favor do sujeito passivo, implica a preclusão da possibilidade de o contribuinte obter a revisão oficiosa da autoliquidação com fundamento no erro que deveria ter rectificado dentro desses prazos; que a declaração de inconstitucionalidade nos Acórdão invocados têm efeitos apenas entre as partes, impendendo sobre a Requerente a demonstração de que as ofertas em questão eram de pequeno valor de acordo com os usos comerciais, não o tendo feito.

Análise do tribunal

O Tribunal arbitral proferiu Acórdão Interlocutório que apreciou as excepções deduzidas pela Requerente quanto à competência do Tribunal Arbitral, decidindo julgar improcedente a excepção de incompetência material do Tribunal para apreciar e decidir o pedido objecto do litígio, bem como a excepção relativa ao erro na forma de processo e à respectiva intempetividade.

Após a realização da audiência de produção de prova, o Tribunal decidiu pela necessidade de produção de prova pericial a realizar por três peritos, para responderem a três quesitos: i) atendendo às características do mercado das tintas e dos vernizes e dos respectivos operadores, o que deverá ser aceite como razoável para efeitos de delimitação do “conceito de oferta de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais”; ii) se as ofertas em causa feitas pela Requerente poderão ser consideradas como “ofertas de pequeno valor de acordo com os usos comerciais”; e, iii) caso as ofertas em apreço exorbitem o conceito de “oferta de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais”, quais os limites que, no caso concreto, deverão ser aceites para o efeito.

Relativamente ao primeiro quesito, os peritos entenderam que constitui uso comercial a oferta de produtos do próprio produtor/distribuidor aos seus clientes, de forma a garantir a fidelização e satisfação dos clientes. Relativamente ao segundo quesito entenderam que tais ofertas não representam necessariamente uma fracção dos produtos comercializados a cada cliente, mas que será razoável considerar-se uma oferta de pequeno valor, uma oferta que não exceda 5% do valor da mercadoria vendida, sendo esta percentagem coberta pela margem de rentabilidade média do sector das tintas, que é elevada. Concluíram, assim, os peritos que as ofertas em apreço não exorbitam o conceito de “oferta de pequeno valor em conformidade com o uso comercial”.

Seguidamente, o Tribunal identificou como questão a apreciar, saber se a Requerente procedeu adequadamente ao ter procedido à revisão dos seus procedimentos de liquidação do IVA relativamente às ofertas a clientes nos anos de 2006 a 2008, “tendo identificado e definido critérios de razoabilidade”, quanto ao critério de “pequeno valor”, aplicável no seu caso concreto.

Após análise do direito comunitário e interno e da jurisprudência, o Tribunal considerou que as interpretações da lei efectuadas nas Circulares não se impõem aos particulares ou aos tribunais, pelo que ao ter sido através de uma Circular que a DGCI completou a definição da incidência do IVA sobre as amostras e ofertas vigente à data dos factos, a incidência do imposto quanto a esta matéria passou a ser definida por um regulamento administrativo, e não por Lei ou Decreto-Lei emitido ao abrigo de autorização legislativa, concluindo conseqüentemente pela inconstitucionalidade daquela regulamentação, por violação do princípio da legalidade tributária, garantido na Constituição.

Concluiu, ainda, o Tribunal, acompanhando os peritos que, atendendo ao mercado particular das tintas e dos vernizes, o procedimento adoptado pela Requerente foi o correcto, configurando-se em substância as situações em causa “como ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais”, nomeadamente por serem inferiores ao limite que se considera razoável para o sector.

O Tribunal apreciou, também, a questão suscitada, a título subsidiário, pela Requerente de que, parte das entregas consideradas, inicialmente, como de pequeno valor configuram antes bónus a clientes, e enquanto tal não sujeitos a IVA. Ora, o Tribunal quanto a esta questão considerou que os conceitos de bónus ou ofertas de pequeno valor, apesar do enquadramento em sede de IVA ser similar, não são sinónimos e devem atender ao “animus” subjacente, ou seja, se foi intenção do sujeito passivo atribuir gratuitamente bens de igual natureza no âmbito de uma operação determinada ou, em sentido diverso, se se tratou de uma oferta de reduzido valor destinada a promover um determinado produto, sem qualquer relação de dependência directa com os produtos vendidos ao destinatário da oferta. Com base nestes pressupostos o Tribunal entendeu que da documentação junta ao pedido de pronúncia arbitral resultou provada a conexão entre as ofertas gratuitas e as vendas efectuadas aos clientes, concluindo pela verificação no caso vertente dos requisitos para a qualificação como bónus.

Finalmente, quanto à questão suscitada pela ATA de que o património da B. foi incorporado na Requerente sem que tenha havido liquidação de IVA, pelo que esta última não tem direito a deduzir qualquer montante de imposto resultante dessa operação, em virtude de se estar perante um caso de não sujeição, o Tribunal entendeu que embora a aquisição ou transmissão da totalidade de um património/fusão por incorporação configure uma operação não sujeita a IVA, considera-se que tal operação mantém uma relação directa e imediata com a actividade económica do sujeito passivo, assistindo-lhe o direito de deduzir o IVA incluído nas despesas suportadas para efeitos daquela operação, ainda que não haja lugar a liquidação de imposto ao abrigo daquele normativo. Sustenta o Tribunal que, do princípio de continuidade subjacente à operação de fusão, decorre que a sociedade resultante da fusão assume os direitos e obrigações das sociedades fundidas, incluindo, como reconhecido pela doutrina e acolhido na jurisprudência, os respeitantes a matérias fiscais.

Nestes termos o Tribunal concluiu pela ilegalidade das liquidações de IVA, na parte respeitante às ofertas e, pela ilegalidade das liquidações de IVA na parte respeitante ao bónus concedidos, condenando a Requerida em custas, mas imputando os custos com os peritos à Requerente.

Número do processo: **187/2013-T**

Data: **3 de Março de 2014**

Assunto: **IRC – Tributações autónomas, Lucro tributável, Encargos dedutíveis**

Factos

A Requerente – A. SGPS, S.A. – solicitou a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC, emitido a partir da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, do exercício de 2008, em que se apurou um valor de tributações autónomas a pagar de €534.798,75 e, bem assim, o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevida. A Requerente solicitou, ainda, o reenvio a título prejudicial, requerendo a formulação da seguinte questão prejudicial: O n.º 2 do artigo 1.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado), bem como os restantes princípios gerais de direito da União Europeia aplicáveis, deverão ser interpretados no sentido de serem incompatíveis com um regime de Tributação autónoma, tal como se encontra configurado na legislação fiscal portuguesa – v.g. artigo 88.º do CIRCI – na medida em que se sobrepõe ao regime de IVA harmonizado e visa tributar a mesma realidade tributária (a despesa)?

A Requerente é uma SGPS e a sociedade dominante de um conjunto de sociedades enquadradas no RETGS. Em Maio de 2009, entregou a declaração anual de rendimentos Modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2008, de acordo com a qual apurou um montante de tributações autónomas a pagar de €534.798,75, que pagou. O valor apurado a título de tributações autónomas não foi deduzido ao lucro tributável para efeitos do cálculo do montante de IRC devido.

Em Dezembro de 2012, a Requerente deduziu Pedido de Revisão da Matéria Tributável, relativo ao IRC do exercício de 2008, ao abrigo

do da disposição, que admite a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, no prazo de 3 anos, solicitando a devolução do montante relativo às tributações autónomas autoliquidadas, o qual foi tacitamente indeferido.

Análise do tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões: i) análise dos pressupostos legais para a apresentação de um pedido de revisão de matéria colectável, no prazo de 3 anos; ii) admissibilidade do pedido de reenvio prejudicial, e iii) consideração das quantias pagas a título de tributações autónomas como encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável em IRC.

Relativamente à primeira questão, o Tribunal arbitral sustenta que, para se pronunciar sobre a legalidade do indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário, é necessário que a Requerente traga esse acto ao conhecimento do Tribunal e, que o pedido dirigido ao Tribunal vise expressamente a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento desse meio de defesa administrativo, concluindo pela não verificação dessa condição, no caso vertente, dado que é pedida pronúncia sobre a legalidade da liquidação, sem que seja feita referência ao pedido de revisão.

Não obstante, entendeu o Tribunal que se se admitir, como hipótese de interpretação do direito, que a omissão de qualquer referência, no pedido da Requerente, à existência de um indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário substanciaria uma mera deficiência de formulação do pedido, suprível pelo Tribunal, coloca-se uma segunda dificuldade decorrente de a Requerente não pedir ao Tribunal que se pronuncie sobre qualquer alegada injustiça grave ou notória do acto, que é pressuposto de apresentação do pedido de revisão. A Requerente alega que o regime de tributação autónoma é contrário aos princípios da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real, que é inconciliável com o regime de tributação do consumo estabelecido no direito da União Europeia e, por essa razão, incompatível com o mesmo direito e contrário ao princípio da coerência do sistema fiscal, mas não demonstra que o acto de liquidação em crise se encontra ferido de “injustiça grave ou notória”. Neste quadro, o Tribunal conclui que, não sendo suscitada a questão da “injustiça grave ou notória” do acto de liquidação, também não lhe cabe pronunciar-se sobre ela.

Entende, porém, o Tribunal que, sendo a revisão do acto tributário possível em relação a todos os actos de autoliquidação, dentro do prazo legal de quatro anos após a liquidação, a ATA deveria ter convocado o procedimento correspondente em procedimento de revisão do acto tributário. Partindo deste pressuposto, o Tribunal entendeu ser susceptível de ser conhecida, em sede de pedido arbitral, qualquer ilegalidade derivada de erro de direito ou de facto, devidamente alegadas pela Requerente, que pudessem ser conhecidas pela ATA, em sede de revisão oficiosa, excluindo, portanto, as questões de constitucionalidade, formais ou procedimentais. Quanto às questões de constitucionalidade, o Tribunal sustenta tal conclusão no entendimento de que, estando vedado o acesso directo da ATA à Constituição, por força da vinculação daquela à Lei, está vedado a esta a revisão de actos tributários com base em inconstitucionalidade, que consequentemente não poderá ser conhecida na fase contenciosa que suceda o pedido de revisão oficiosa.

Já relativamente à segunda questão colocada, que se prende com a admissibilidade do pedido de reenvio prejudicial, o Tribunal entende que a pretensão de anulação dos montantes liquidados a título de tributações autónomas, se fundamenta em questões de Constitucionalidade, por violação directa da Lei Fundamental, do direito comunitário que a integra e que, excluídas tais questões, se peticiona apenas a consideração dos valores pagos a título de tributação autónoma como gasto dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo de IRC que as suporta, questão esta que não contende com os princípios ou regras comunitários, pelo que o Tribunal conclui pela inadmissibilidade, no caso vertente, do pedido de reenvio prejudicial.

Por fim, quanto à terceira questão decidenda – consideração das quantias pagas no quadro das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC como um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto – o Tribunal elenca as situações dispare que revestem a natureza de tributações autónomas, como, a tributação autónoma de determinados rendimentos, a tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis e a tributação autónoma de despesas não dedutíveis, concluindo que o caso em apreço se enquadra na segunda situação.

O Tribunal sustenta que estas tributações intervêm, apenas, porquanto o sujeito passivo opta por as deduzir ao seu lucro tributável em IRC. Esta

circunstância explica-se materialmente pela existência de lucros actuais que o sujeito passivo pretende ver diminuídos, ou por uma expectativa de lucros futuros, que serão igualmente diminuídos por força da contabilização do encargo correspondente à despesa sujeita a tributação autónoma. Entende neste contexto o Tribunal, que num ou noutra caso, estar-se-á sempre em última análise a ter em vista um rendimento, presente ou futuro, que o legislador tolera tributar menos, em troca de uma tributação imediata, aquando da realização da despesa, visando então, nesta perspectiva, as tributações autónomas, ainda que mediatamente, o rendimento do sujeito passivo. Sendo por este motivo que é conferida ao sujeito passivo a opção de contabilizar como encargo dedutível o montante da despesa, suportando a respetiva tributação autónoma, ou não a deduzir, sendo tributado pelo rendimento daí decorrente, nos termos “normais”.

Mais avançou o Tribunal que estas tributações autónomas integram, assim, e sobre este ponto de vista, o elenco de normas anti-abuso específicas.

O Tribunal identificou as características destas tributações autónomas concluindo que devem ser entendidas como uma forma de obstar a determinadas actuações abusivas, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação é incapaz de impedir. O Tribunal identificou, neste contexto as seguintes características: i) a tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC, e isso motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, consequentemente, o imposto a pagar; ii) trata-se de tratar desfavoravelmente esses gastos que, pela sua natureza, são facilmente desviados do consumo privado para o empresarial; iii) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco compagináveis com a saúde financeira das suas empresas; iv) trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento; v) trata-se de materializar o reconhecimento de que não é fácil determinar a medida exata da componente de alguns desses gastos que corresponde a consumo privado, e que, por isso, sendo conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Entendeu ainda o Tribunal que este carácter anti-abuso das tributações autónomas será, não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica”, como com uma natureza presuntiva, e neste prisma, as tributações autónomas em análise, terão materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).

Concluiu o Tribunal que esta presunção, de “empresarialidade parcial”, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de elisão decorrente do art. 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela AT. O que se afigura, no entender do Tribunal, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo, as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade à partida não evidente, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar a verificação de tal requisito. Por seu lado, a própria ATA, caso o entenda e considere que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral designadamente, da sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, concluiu o Tribunal que as tributações autónomas, cujo encargo as Requerentes pretendem ver subtraídas ao seu lucro tributável, podiam ser encaradas como uma espécie de norma anti-abuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas: i) não deduzir a despesa, ii) deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à ATA de discutir a questão da empresarialidade da despesa e, finalmente iii) provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la, não suportando a tributação autónoma. Entendeu o Tribunal que o reconhecimento desta natureza presuntiva é uma salvaguarda da sua constitucionalidade, dado estar garantida a possibilidade de dedução integral, ou a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, em cada caso, infirmada.

Em suma, o Tribunal considerou que as tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime, 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, pelo que julgou improcedente a acção arbitral.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
ANA MOUTINHO NASCIMENTO
CATARINA RIBEIRO CALDAS