



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO**

O enquadramento da Tributação Autónoma no IRC

Ricardo Augusto da Fonte Parente

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para
obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão de
Empresas

Orientada por

**Nuno Miguel da Cruz Domingues
Augusto Gil Macedo de Abreu Dias**

Viana do Castelo, dezembro, 2020.



Instituto Politécnico
de Viana do Castelo

**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO**

O ENQUADRAMENTO DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO IRC

Ricardo Augusto da Fonte Parente

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para
obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão de
Empresas

Orientada por

**Nuno Miguel da Cruz Domingues
Augusto Gil Macedo de Abreu Dias**

Viana do Castelo, dezembro, 2020.

Resumo

O objetivo da presente dissertação foi clarificar conceitos e agregar informação relativamente à origem, essência, evolução, natureza, constitucionalidade, dedutibilidade, impacto nas empresas e importância no sistema fiscal português, das tributações autónomas.

A investigação decorreu analisando opinião escrita de vários autores, jurisprudência de vários tribunais e informação estatística disponibilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Apresentamos os factos tributáveis sujeitos a tributações autónomas e as suas cada vez mais variadas especificidades.

Percebemos a singularidade deste imposto e da sua forma de tributação. No entanto, será de referir a atual consensualidade, no que concerne a aspetos relacionados com a sua natureza, constitucionalidade e não dedutibilidade ao lucro tributável.

Analisamos a dicotomia que ocorre entre a essência de norma anti-abuso das tributações autónomas com a sua função de arrecadação de receita.

As tributações autónomas tornaram-se um importante contributo para a receita do Orçamento de Estado, assumindo um ónus cada vez mais relevante no IRC a pagar pelas empresas.

Palavras-chave: Tributações Autónomas, constitucionalidade, dedutibilidade, empresas, receita

Abstract

The objective of this dissertation was to clarify concepts and add information regarding the origin, essence, evolution, nature, constitutionality, deductibility, impact on companies and importance in the Portuguese tax system, of autonomous taxation.

The investigation was carried out by analyzing the written opinion of several authors, the jurisprudence of several courts and statistical information provided by the Tax and Customs Authority.

We present the taxable facts subject to autonomous taxation and their increasingly varied specificities.

We realize the uniqueness of this tax and its form of taxation. However, the current consensus should be noted, with regard to aspects related to its nature, constitutionality and non-deductibility to taxable profit.

We have analyzed the dichotomy that occurs between the essence of the anti-abuse norm of autonomous taxation with its revenue collection function.

Autonomous taxation has become an important contribution to the revenue of the State Budget, assuming an increasingly relevant burden on corporate income tax.

Keyword: Autonomous Taxation, constitutionality, deductibility, companies, revenue

Resumen

El objetivo de esta disertación fue aclarar conceptos y agregar información sobre el origen, esencia, evolución, naturaleza, constitucionalidad, deducibilidad, impacto en las empresas e importancia en el sistema tributario portugués, de la tributación autónoma.

La investigación se llevó a cabo analizando la opinión escrita de varios autores, la jurisprudencia de varios juzgados y la información estadística proporcionada por la Autoridad Tributaria y Aduanera.

Presentamos los hechos imponibles sujetos a tributación autónoma y sus cada vez más variadas especificidades.

Somos conscientes de la singularidad de este impuesto y su forma de imposición. No obstante, cabe destacar el consenso actual, en cuanto a aspectos relacionados con su naturaleza, constitucionalidad y no deducibilidad de la ganancia fiscal.

Hemos analizado la dicotomía que se da entre la esencia de la norma anti-abuso de la tributación autónoma con su función recaudatoria.

La tributación autónoma se ha convertido en un aporte importante a la recaudación de los Presupuestos del Estado, asumiendo una carga cada vez más relevante en el IRC a cargo de las empresas.

Palabras clave: Tributación Autonómica, constitucionalidad, deducibilidad, empresas, ingresos

Para a minha filha, Maria Francisco, o sorriso da minha vida.

Agradecimentos

Aos professores Nuno Domingues e Gil Dias pelo seu apoio, disponibilidade e exigência.

À Professora Filipa Mourão por ter estado sempre presente.

Aos colegas Guilherme Emílio, Manuel Costa e Paulo Barreiro pela amizade e motivação com que me brindaram ao longo deste mestrado.

Aos meus pais, pelo exemplo de força e resiliência demonstrada ao longo da vida.

Lista de Abreviaturas e/ou Siglas

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CAT – Categoria

CDT – Convenção para evitar Dupla Tributação

CEJ – Centro de Estudos Judiciários

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

GPL – Gás de Petróleo Liquefeito

GNV – Gás Natural Veicular

IMT – Imposto Municipal Sobre as Transações

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OE – Orçamento de Estado

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PALOP – Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa

PEC – Pagamento Especial por Conta

RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TA – Tributações Autónomas

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

Índice Geral

Índice de Figuras	xxi
Índice de Tabelas	xxiii
Introdução.....	1
1. Origem e Evolução das Tributações Autónomas.....	5
1.1 Origem das Tributações Autónomas.....	5
1.2 Evolução histórica e legislativa	9
2. As Tributações Autónomas no IRC.....	19
2.1 Tipologia das tributações autónomas no IRC.....	19
2.1.1 Despesas não documentadas.....	20
2.1.2 Encargos com viaturas, motos ou motocicletas.....	20
2.1.3 Despesas de representação	21
2.1.4 Pagamentos em situação de regime fiscal mais favorável	22
2.1.5 Ajudas de custo e deslocação em viatura do trabalhador	23
2.1.6 Lucros distribuídos	24
2.1.7 Indemnizações ou compensações / bónus e outras remunerações variáveis	24
2.2 Especificidades das tributações autónomas	26
2.2.1 Dupla penalização: Gastos não dedutíveis e tributação autónoma.....	26
2.2.2 Agravamento em caso de prejuízos fiscais.....	27
2.2.3 Regime simplificado de IRC	28
2.2.4 Estabelecimento estável situado fora do território português	29
2.2.5 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades.....	29
2.2.6 Regime da Transparência fiscal.....	29
2.2.7 Competência para a liquidação.....	30
3. A Natureza de Imposto e sua Constitucionalidade	31
3.1 Abordagem constitucional e a legalidade	31
3.2 Conclusões – Constitucionalidade e legalidade	36
3.3 Abordagem da sua natureza como imposto	37
3.4 Conclusões – Natureza como imposto	40
4. Dedutibilidade das Tributações Autónomas.....	43

4.1 A Contextualização e a abordagem legislativa e legal.....	43
4.2 Conclusões.....	48
5. Relevância das Tributações Autónomas.....	51
5.1 Os impostos e as tributações autónomas	51
5.2 Análise da informação estatística.....	54
5.3 Conclusões.....	60
Conclusões Finais, Limitações e Futuras Linhas de Investigação.....	63
Referências Bibliográficas	67
Jurisprudência	69

Índice de Figuras

Figura 1 - <i>Evolução das Tributações Autónomas 2005 a 2018</i>	57
Figura 2 - <i>Evolução das Tributações Autónomas no Total a pagar</i>	59

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Valores Globais 2005 a 2018	55
Tabela 2 - Evolução percentual 2005 a 2018	55
Tabela 3 - Ponderação das Tributações Autónomas 2005 a 2018	58
Tabela 4 - Valores por declaração entregue 2005 a 2018	60

Introdução

A temática desenvolvida na presente dissertação relaciona-se com as tributações autónomas, numa perspetiva mais abrangente, estudando a forma como se enquadra no sistema fiscal português e o seu impacto nas empresas portuguesas.

O interesse pelo tema decorre do facto de este estar relacionado com a atividade profissional do dissertante, não sendo despicienda a sua importância académica, tendo em conta a relevância e impacto que este imposto assume nas empresas e nas receitas do orçamento de Estado.

A abordagem temporal analisada inicia-se com a génese destas Tributações, percorrendo toda a evolução legislativa, até 2020, circunscrevendo-se o estudo apenas ao território português.

Será de referir a singularidade territorial deste imposto. De facto, este imposto não encontra paralelo nos países da União Europeia, ocorrendo apenas algumas formas avulsas deste tipo de tributação em países como a Austrália e a Nova Zelândia.

Alguns países dos PALOP começaram, recentemente, a utilizar as tributações autónomas, um pouco à imagem do sistema fiscal português, designadamente, Cabo Verde (em 01-01-2015), Moçambique (em 01-01-2017) e Angola (em 01-01-2017).

As tributações autónomas têm, na sua essência, como iremos poder perceber ao longo desta dissertação, uma função desencorajadora da fraude, evasão fiscal e outras situações de menor transparência fiscal, configurando-se como uma norma anti-abuso, procurando estimular as empresas a reduzirem despesas que afetem negativamente a receita fiscal.

Sanches, S. (2007) refere a este respeito que, com as tributações autónomas, “...o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.” (Sanches, S., 2007, p. 407)

O n.º 2 do artigo 104º da CRP refere que as empresas devem ser tributadas, fundamentalmente, pelo rendimento real. Assim, determina o direito fiscal que este rendimento seja inicialmente apurado pela contabilidade e, subsequentemente, corrigido através das regras fiscais estabelecidas no CIRC, que configuram quais os gastos que podem ser aceites na determinação do lucro tributável, ou seja, aqueles que contribuem para a obtenção do rendimento.

A tributação autónoma, não obstante estar regulada no artigo 88º do CIRC, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa (o seu rendimento) mas, essencialmente, sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário, referindo-se à tributação de despesas, portanto consumo, em detrimento da tributação de rendimentos.

A pretensa autonomia destas tributações, relativamente ao CIRC e ao IRC, levanta, desde logo, várias questões, como sejam, o seu enquadramento no âmbito do IRC, a sua legalidade, a sua natureza, ou seja, o facto de poder ser considerado um imposto sobre a despesa e a sua dedutibilidade para efeitos de determinação do lucro tributável.

Ainda de acordo com o artigo 104º da CRP, o sistema fiscal português é composto por três formas de tributação: sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo. Conforme já referido, a tributação autónoma é entendida como um imposto sobre certas despesas (não obstante tributar, também, algumas formas de rendimentos), aproximando-se de certa forma, a uma espécie de tributação sobre o consumo.

Esta “confusão” quanto à sua natureza levou a que Maria Rita Mesquita, na sua dissertação de mestrado, afirmasse que, “*Não encontramos no regime da TA uma unidade que permita identificar a sua natureza. Desde logo, não existe uma incidência comum, pois a tributação incide sobretudo sobre despesas, mas prevê-se também a tributação na distribuição de lucros. A TA tributa tanto despesas dedutíveis como não dedutíveis e tem taxas diferenciadas. Em determinados casos, o regime deste instituto prevê até taxas diferentes em relação às mesmas despesas.*” (Mesquita, M. R., 2014, p. 43)

Sendo a tributação autónoma uma forma de tributação das empresas torna-se, então, uma exceção ao princípio constitucional referido anteriormente, permitindo, desde logo, que se levantem dúvidas quanto à sua essência e razões de existência.

Vejamos agora um conjunto de considerações, relativamente às Tributações Autónomas, formuladas, em 2009, por três eminentes fiscalistas:

“É o caso do fiscalista Tiago Caiado Guerreiro, que defende que o IRC deve tributar apenas o lucro real. “Como a administração fiscal não consegue aumentar as receitas, então tributam-se os custos. Pelo que qualquer dia será absolutamente indiferente a noção do lucro.” (Vida Económica, 2009, pp. 4,5)

“Rui Duarte Morais considera que se está, antes de mais, perante um problema de carácter formal. As tributações autónomas, em última análise, deveriam “estar inscritas no IVA ou no Imposto do Selo”, refere o fiscalista.” (Vida Económica, 2009, pp. 4,5)

“Rogério Fernandes Ferreira é muito crítico quanto ao sistema. Considera que a tributação autónoma tem, essencialmente, uma função penalizadora. Basta ter em conta que acaba por ser um imposto exercido sobre um rendimento que, de facto, não foi auferido. Com a agravante que tem havido um sucessivo alargamento a outras realidades, quer no IRS, quer no IRC. Coloca muitas dúvidas se não se estarão a subverter princípios constitucionalmente aceites.” (Vida Económica, 2009, pp. 4,5)

No que concerne à sua dedutibilidade, resulta do artigo 23º-A do CIRC – “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, na sua primeira alínea [a)], que as tributações autónomas não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável. No entanto, esta realidade não é consensual, conforme resulta do seguinte comentário a este artigo, constante do Manual da Reforma do IRC, produzido em janeiro de 2014 pela, ao tempo, OTOC:

“Logo na alínea a), passou a prever-se expressamente que as tributações autónomas não são fiscalmente aceites, quando nos parece que seria razoável estabelecer precisamente o contrário. Efetivamente, pode parecer até tratar-se de preceito redundante, pois, sendo as tributações autónomas IRC, e não sendo o IRC dedutível, essas tributações não o serão. No entanto, quer a doutrina, quer a jurisprudência, têm considerado que, em bom rigor, as tributações autónomas não são IRC (ou, pelo menos, não serão um imposto sobre o rendimento). E, por isso mesmo, o legislador parece ter pretendido contemplar as tributações autónomas com uma disposição, afastando-as expressamente da concorrência para a determinação do lucro tributável. Tendo sido esse o caso, afigura-se-nos que o legislador deveria ter estabelecido exatamente o contrário, dado que, não se tratando de imposto sobre os lucros, nenhuma razão existe para que não seja aceite para efeitos de determinação do lucro tributável.” (Pinto, J. A. e Pinto, C., 2014, p. 25)

Tendo em conta o referido e as várias posições que se conjugam torna-se atual e premente uma dissertação que permita perceber um pouco mais o enquadramento das tributações autónomas no atual sistema fiscal português e oferecer mais um contributo à discussão, sistematizando informação existente sobre estas temáticas.

Face ao exposto a questão que irá nortear a presente dissertação é a seguinte: “As tributações autónomas, qual a sua natureza, enquadramento e importância no atual contexto fiscal português?”

Algumas das hipóteses colocadas para a questão de investigação, foram as seguintes:

- Natureza das tributações autónomas e o seu enquadramento como um imposto sobre a despesa, sobre o rendimento ou indiferenciado;
- Constitucionalidade ou inconstitucionalidade das tributações autónomas;
- Dedutibilidade ou não das tributações autónomas ao lucro tributável apurado;
- Impacto das tributações autónomas nas empresas, via orçamento de Estado;

Os objetivos delineados para a pesquisa foram:

- Descrever as tributações autónomas;
- Estudar e interpretar a origem e essência das mesmas;
- Avaliar a sua legalidade/constitucionalidade;
- Analisar e aferir das possibilidades para a sua dedutibilidade ao lucro tributável;
- Demonstrar a crescente importância das tributações autónomas no Orçamento de Estado e o seu impacto nas empresas;

A Metodologia utilizada consubstanciou-se, numa primeira fase, em delimitar o universo de análise e, posteriormente, pesquisar, recolher, rever e analisar toda a literatura necessária ao estudo.

Estabelecido o ponto de partida, procuramos sistematizar conceitos relativos às tributações autónomas, em toda a sua abrangência, incluindo enquadramento histórico e atual das mesmas.

Será utilizado o método comparativo para estabelecer contacto entre opiniões adversas, estimulando pontes para a criação de novas ideias e conceitos.

A revisão de literatura abrangeu livros, artigos divulgados em revistas ou em publicações de referência ou de ordens profissionais, com seja a OCC e Acórdãos de Tribunais, com toda a jurisprudência emanada, no sentido de enquadrar as várias dimensões abordadas nas hipóteses, no sentido de encontrar resposta para a questão discutida nesta dissertação.

Este trabalho é composto pela presente introdução, cinco (5) capítulos e as conclusões finais

Nos primeiros dois capítulos abordamos a origem, evolução histórica e o enquadramento das tributações autónomas, na esfera do CIRC. Nos capítulos seguintes expomos os objetivos da pesquisa, estruturados, cada um deles, pela revisão de literatura que permite contextualizar o tema e a nossa abordagem ao mesmo, com o ponto da situação que resulta da sistematização da informação obtida, consubstanciada em conclusões intermédias em cada um dos capítulos.

Nas conclusões finais apresentamos, de forma global, as respostas para a questão dissertada e apontamos sugestões para outros caminhos de investigação.

1. Origem e Evolução das Tributações Autónomas

No presente capítulo pretende-se apresentar as tributações autónomas, a sua génese e efetuar uma síntese da evolução histórica e legislativa no contexto fiscal português.

1.1 Origem das Tributações Autónomas

As tributações autónomas registam a sua primeira aparição em 1990 através do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, começando por tributar as despesas confidenciais ou não documentadas, tendo sido introduzidas nos códigos dos impostos sobre o rendimento a partir de 2001. Atualmente surgem nos artigos 73º do CIRS e 88º do CIRC, sendo que, o foco deste trabalho irá centrar-se apenas nas tributações autónomas enquadradas na esfera do CIRC.

A evolução histórica e legislativa deste tipo de tributação, até 2020, fica para o subcapítulo seguinte, servindo o presente para descrever a sua origem, enquadramento e fundamentos.

Começamos por refletir na origem etimológica das palavras que conjugam a definição em estudo. Assim, tributação resulta do verbo “tributar”, ou seja, cobrar tributo a alguém e autónoma encontra a sua definição em palavras como independente, livre e sem vínculos. Juntas, podemos definir as tributações autónomas como a forma de cobrar um tributo a alguém, de forma independente e sem vínculos. Como iremos ver adiante, não obstante a essência desta tributação ser a referida nesta definição, a sua aplicação não é totalmente independente e, muito menos, sem vínculos.

O objetivo inicial da tributação autónoma era tributar um conjunto de despesas que as empresas ocultavam ou não documentavam e que resultariam de objetivos focados na fraude e evasão fiscal. Assim, o legislador considerou que estas despesas não seriam consideradas para efeitos de tributação e, em acréscimo, sofreriam uma penalização que, na sua génese, era de 10%. Desta forma, penalizava-se duplamente este comportamento, com o objetivo de o desincentivar, executando e cumprindo o desiderato de uma justiça fiscal equitativa para todos os contribuintes.

Palma, C. (2012) explicita que a fundamentação para a introdução destas tributações assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, bem como, no facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributadas nas pessoas dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor.

Inicialmente, até 2001, esta tributação foi aplicada fora da alçada do CIRC, pelo que, a sua incidência sobre despesas do sujeito passivo ainda não despertava as discussões que mais tarde surgiram com a sua introdução nesse código.

Na sua essência, o CIRC pretende tributar rendimentos sendo que, a tributação das despesas que justificam a aplicação das tributações autónomas, fica um pouco “deslocada” dos conteúdos fundadores deste código.

Estas despesas ou encargos, na perspetiva do legislador, configurariam gastos particulares dos sócios ou para seu benefício, que estariam a ser considerados e por isso tributados na esfera da empresa, sendo, por isso, considerados rendimentos encapotados desses mesmos sócios, que estariam a fugir à sua tributação individual, na esfera do IRS.

Sobre a origem das Tributações Autónomas, Silva, A. C. (2017), no Jornal de Negócios, refere a este respeito que, uma das razões subjacentes à criação da tributação autónoma terá resultado da impossibilidade de tributar determinadas formas de rendimento (na esfera de quem o recebe), nomeadamente, por não ser possível identificar diretamente os beneficiários ou por estarem em causa determinadas despesas cuja natureza ambígua não permitiria identificar a sua efetiva finalidade empresarial, por também se poderem assumir como encargos de carácter privado.

Nascem, assim, as tributações autónomas, cujo objetivo era desincentivar a utilização destes expedientes pela empresa ou, pelo menos, obrigar a que estas despesas ou consumos estejam sujeitas a alguma taxação, perseguindo a referida equidade fiscal e tentando mitigar os objetivos de fraude e evasão fiscal que lhe estão subjacentes.

Ainda no que concerne à génese das tributações autónomas, Fernandes, R.O. (2008) considera que o legislador entendeu sujeitar a uma tributação autónoma determinadas despesas incorridas pelas empresas no sentido de anular ou atenuar as vantagens fiscais obtidas através do seu reconhecimento como custo de atividade, que muitas vezes não o são, evitando que os sócios ou gerentes utilizem bens afetos à atividade empresarial na sua vida pessoal, ou ainda, que estas despesas sirvam para proceder ao pagamento encapotado de remunerações a terceiros (e.g. colaboradores) com evasão aos impostos, na esfera destes.

A este respeito e registando a evolução das tributações autónomas, no acórdão do STA, relativo ao processo n.º 0146/16, de 27 de setembro de 2017, cujo relator é Francisco Rothes, refere-se que, as tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente, as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis, sendo que, posteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma.

As despesas ou gastos sujeitos às tributações autónomas poderiam ser facilmente confundidas com rendimentos, se considerados na esfera dos sócios, constituindo a clarificação desta dificuldade, precisamente, um dos fundamentos para a sua existência. E este é um dos objetivos deste tipo de tributação, designadamente, permitir ao Estado arrecadar um imposto que, de outra maneira, nunca seria cobrado.

Neste sentido, Morais, R. D. (2014) argumenta que as tributações autónomas surgem para tentar evitar que os sócios, acionistas ou gerentes utilizem para fins não empresariais, bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis nas empresas ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes. A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional, por via das tributações autónomas, para quem nelas incorre, porque a lei supõe que outra pessoa deixou de pagar o imposto ficando, desta forma, salvaguardada a equidade fiscal.

A consideração como gastos da atividade destas despesas tem como consequência direta a diminuição da matéria coletável e, por isso, do imposto a pagar pelas empresas, reduzindo a receita fiscal do IRC.

Assim, as tributações autónomas, não conseguindo desmotivar as empresas a incorrer neste tipo de gastos, conseguem compensar, através da sua taxação, que incide diretamente sobre os mesmos, a diminuição de receita do IRC. Com a evolução histórica das taxas de tributação autónoma e o seu consecutivo alargamento a outras despesas e mesmo a alguns rendimentos, ao longo dos anos, esta contrapartida tem sido altamente rentável para o Estado.

Nabais, C. (2012) sugere que, não obstante a tributação autónoma ter na sua génese as situações de elevado risco de fraude e evasão fiscais, com o passar do tempo, a função dessas tributações

que, entretanto, se diversificaram e aumentaram de valor, alterou-se profundamente, passando a ser progressivamente a de obter mais receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efetivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, na sua opinião, em termos totalmente anómalos, na tributação dos rendimentos das empresas.

Outra característica relevante deste tipo de tributação é a sua autonomia face à matéria coletável da empresa, ou seja, quer esta apresente lucros ou prejuízos, desde que estes encargos existam, paga sempre imposto.

Ao encontro desta situação, Silva, A. J. (2015) refere que o Fisco percebeu que o sistema não gerava receita, deixando de corrigir os custos, para efeitos fiscais, passando, antes, a tributar os gastos, pois assim a empresa com lucro ou prejuízo produzia sempre receita fiscal.

Esta questão será novamente abordada, estando relacionada com a inserção destas tributações na esfera do CIRC. Será, ainda, de referir que, hoje em dia, uma empresa que apresente prejuízos fiscais, está sujeita a uma taxação agravada nas tributações autónomas.

Uma das vantagens para o Estado resulta do facto de esta tributação ser praticamente automática, ou seja, o artigo 88º do CIRC define as situações sujeitas a imposto, bastando a empresa registar os encargos na sua contabilidade para estes estarem automaticamente debaixo da sua alçada, ocorrendo a liquidação, de forma autónoma, na Modelo 22 de IRC (no caso, para os sujeitos passivos coletivos).

Sobre este assunto, Pereira, P. R. (2011) destaca que, contrariamente ao que ocorre no IRS ou no IRC, que são impostos periódicos, na tributação autónoma não existe um facto tributário de formação sucessiva, mas sim, um facto tributário de formação instantânea, ou seja, o apuramento do montante tributável em sede de tributação autónoma é uma mera soma de valores correspondentes a factos tributários autónomos (cada despesa ou encargo, separadamente), para efeitos da aplicação da taxa de tributação legalmente prevista.

Morais, R. D. (2007) explica, ainda, relativamente a esta questão, que as tributações autónomas incidem sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários autónomos.

1.2 Evolução histórica e legislativa

As tributações autónomas tiveram a sua génese em 1990 através do artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, como um imposto que pretendia tributar algumas despesas (confidenciais e não documentadas). Este artigo consistia na seguinte letra:

“As despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades 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 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.”

Posteriormente, e até à reforma da tributação do rendimento, ocorrida em 2000, este imposto foi alvo de constantes atualizações de taxa, sem grandes alterações quanto à sua natureza.

Através da Lei n.º 39-B/94 (OE para 1995), a taxa passou de 10%, para 25%, com o OE para 1996, através da Lei n.º 52-C/96, aumentou para 30% e, no OE de 1999, através da Lei n.º 87-B/98, a taxa volta a aumentar para 32%.

Com a Lei n.º 3-B/2000 (OE para 2000), foram incluídas na incidência desta tributação as despesas de representação e os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, a uma taxa autónoma de 6,4%.

Seguidamente, apresentamos, de forma resumida, a sequência legislativa mais relevante, de 2000 até 2020. Importa, desde já, no sentido de ir começando a perceber os fundamentos e objetivos das tributações autónomas, realçar o constante alargamento da sua incidência, o incremento da sua penalização ao nível das taxas, o agravamento no caso de se registarem prejuízos fiscais e, por fim, a sua cada vez maior preponderância nas receitas fiscais do Estado. Assim, temos:

→ **Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro**

Através da Lei n.º 30G/2000, de 29 de dezembro, que enquadrou uma reforma mais abrangente da tributação do rendimento, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho e aditou-se ao Código de IRC, o artigo 69º-A (atual artigo 88º).

Principais alterações:

- ❖ As despesas confidenciais ou não documentadas passaram a ser tributadas a 50%. Estas despesas poderiam ser tributadas a 70%, no seguimento do n.º 2 do mencionado artigo 69º-A, que dispôs o seguinte:

“A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.”;

- ❖ As despesas de representação e os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos ou motocicletas, começaram a ser tributadas a 20% da taxa normal de IRC mais elevada (ao tempo, a taxa de IRC era de 32%);
- ❖ Despesas relativas a importâncias pagas a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável, foram sujeitas às taxas de 35% ou 55%. A taxa mais grave aplica-se aos sujeitos passivos mencionados no n.º 2 do artigo 69º, anteriormente referido;

→ **Decreto-Lei nº 198/2001, de 30 de julho**

Através deste normativo foi efetuada uma revisão do CIRC, passando a tributação autónoma a estar enquadrada no seu artigo 81º.

→ **Lei nº 109-B/2001, de 27 de dezembro**

Lei que enquadrou o Orçamento de Estado para 2002.

Principais alterações:

- ❖ A tributação autónoma passou a incidir sobre os encargos com viaturas ligeiras mistas, com uma taxa de 20%. Ou seja, acrescentou uma tipologia de viaturas, para além das viaturas de passageiros. Esclareceu, ainda, que a tributação autónoma apenas incidia sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas;

→ **Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro**

Lei que enquadrou o Orçamento de Estado para 2003.

Principais alterações:

- ❖ Introduziu um novo n.º 4 ao artigo 81º do CIRC, que acrescentou 2 escalões de tributação para as viaturas ligeiras de passageiros/mistas, nos seguintes termos:
- ❖ *“São tributados autonomamente à taxa de 50% da taxa normal mais elevada os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a (euro) 40000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito”.*

→ **Lei nº 107-B/2003, de 31 de dezembro**

Lei que enquadrou o Orçamento de Estado para 2004.

Principais alterações:

- ❖ Termina a indexação das taxas de tributação autónoma, à taxa do IRC em vigor;

- ❖ Taxa de 6%, para as despesas dedutíveis relativas a despesas de representação;
- ❖ Taxa de 6%, para as despesas dedutíveis relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos e, concomitantemente, uma taxa de 15% para estas despesas se o custo da aquisição das viaturas for superior a 40.000 Euros, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito;

→ **Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro**

Lei que enquadrrou o Orçamento de Estado para 2005.

Principais alterações:

- ❖ A Taxa para as despesas de representação e as dedutíveis relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos desce para 5%;
- ❖ Alargou-se a base de incidência das tributações autónomas às ajudas de custo e despesas com deslocações. Assim, foi aditado o n.º 9, ao artigo 81º do CIRC, à data, com a seguinte letra:

“São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.”

- ❖ Com a adição do n.º 10, ao artigo 81º do CIRC, ficaram excluídos desta tributação os sujeitos passivos enquadrados no Regime Simplificado de determinação do lucro tributável, no âmbito do IRC;

→ **Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de novembro**

Este Decreto-Lei tornou-se, à época, um marco significativo para as tributações autónomas, sendo o momento em que estas passaram também a tributar rendimentos, representando mais um passo no seu crescimento e afirmação no contexto fiscal português.

Principais alterações:

- ❖ Através do aditamento do N.º 11, ao artigo 81º do CIRC foi acrescentada uma taxa de Tributação Autónoma de 20% para lucros distribuídos nos seguintes termos:

“São tributados autonomamente, à taxa de 20%, 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.”

→ **Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro**

Esta Lei foi publicada em 05 de dezembro de 2008, com efeitos retroativos a 01 de janeiro de 2008, levantando, desde logo, questões relacionadas com a sua inconstitucionalidade por ferir o princípio da retroatividade da lei, prevista no n.º 3, do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, que dispõe que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou...”.

Posteriormente, o Tribunal Constitucional, através do Acórdão n.º 310/2012, de 20 de junho, decidiu-se pela sua inconstitucionalidade, decisão que produziu jurisprudência para o futuro.

Principais alterações:

- ❖ Elevada para o dobro a taxa de tributação autónoma (5% para 10%) sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas;
- ❖ Excluídas da tributação as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica;
- ❖ As despesas dedutíveis relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, quando o seu custo de aquisição for superior a 40.000 Euros, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito, passam a ser tributadas a 20%;
- ❖ Tributação à taxa de 5%, dos encargos dedutíveis, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO (índice 2) sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo;

→ **Lei nº 100/2009, de 7 de setembro**

Esta lei veio alterar o CIRC, criando um regime de tributação das indemnizações por cessação de funções ou por rescisão de um contrato, antes do termo, auferidas por administradores, gestores e gerentes de pessoas coletivas residentes em território português. Mais um alargamento da incidência desta tributação, desta feita, novamente, a mais uma despesa das empresas.

Principais alterações:

- ❖ Aditou um n.º 13, ao artigo 81º do CIRC, nos termos seguintes:

“São tributados autonomamente, à taxa de 35 %, os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e, bem assim, 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 efetuado diretamente pelo sujeito passivo, quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.”

→ **Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril**

Com a Lei do Orçamento do Estado de 2010, a tributação autónoma passou a incluir os encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes dentro de determinados pressupostos.

Entretanto, com o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, em que ocorreu uma republicação do CIRC em virtude da sua adaptação ao SNC, o corpo do artigo 81º passou a constar do artigo 88º, atual numeração.

Principais alterações:

- ❖ Os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição fosse superior a 40.000 Euros, passaram a ser tributadas autonomamente a 20%. Também este limite foi alterado, ao encontro do valor constante da alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC;
- ❖ Aditada a alínea b) ao n.º 13 ao artigo 88º do CIRC, no sentido de englobar:

“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.”;

→ **Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro**

Lei que enquadrou o Orçamento de Estado para 2011.

Principais alterações:

- ❖ Alterou-se a incidência da tributação autónoma nos encargos sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas, passando esta a incidir sobre todos os encargos, independentemente de serem ou não dedutíveis fiscalmente;
- ❖ Clarifica-se a definição de despesas de representação, mantendo-se a sua tributação nos 10%;
- ❖ Adicionou-se o n.º 14, ao artigo 88º, referindo o seguinte:

“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 de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”

→ **Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro**

Lei que enquadrrou o Orçamento de Estado para 2012.

Principais alterações:

- ❖ Os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, passam a ser tributados a 25%, mantendo-se a restante letra da norma inalterada;
- ❖ O N.º 2 do artigo 88º passou a enquadrar os sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do CIRC, ou seja, rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo. As despesas não documentadas destes sujeitos passivos passam, também, a ser tributadas a 70%;

→ **Lei nº2/2014, de 16 de janeiro**

A Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro, procedeu à reforma da tributação das sociedades, promovendo uma reforma abrangente do CIRC, tendo as tributações autónomas sido também alvo de algumas alterações.

Principais alterações:

- ❖ O n.º 1 do artigo 88º passou a remeter para uma norma concreta (alínea b), do n.º 1, do artigo 23º-A, do CIRC), a não dedutibilidade para efeitos fiscais das despesas não documentadas;
- ❖ Os encargos efetuados ou suportados relativamente as viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos passaram a ser tributados autonomamente de acordo com o custo de aquisição das viaturas que lhes estiveram subjacentes. Assim, 10% para viaturas de valor aquisitivo inferior a 25.000 Euros, 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25 000 Euros e inferior a 35 000 Euros e 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000 Euros;
- ❖ Foi revogada a tributação prevista no n.º 4, do artigo 88º, por esta passar a estar enquadrada nos limites agora referidos;
- ❖ O N.º 6 do artigo 88º, com uma separação de alíneas, passa a excluir da tributação todos os encargos relacionados com 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, nomeadamente:

“Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.”;

- ❖ Os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, passam a ser tributados a 23%;

- ❖ O n.º 14, do artigo 88º do CIRC passa a especificar que os factos tributários ocorridos em períodos com prejuízo fiscal terão de ser relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isenta de IRC;
- ❖ Acresce um n.º 15 ao artigo 88º referindo que as taxas de tributação autónoma previstas nos n.ºs 7 (despesas de representação), 9 (ajudas de custo), 11 (lucros distribuídos) e 13 (indenizações, compensações, bónus e outras remunerações), bem como o agravamento no caso de prejuízos fiscais (n.º 14), não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável;
- ❖ Clarifica-se ainda que, o disposto no artigo 88º do CIRC, não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio;

→ **Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro**

Esta lei transpõe para legislação nacional a Diretiva n.º 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho.

Principais alterações:

- ❖ Acresce ao n.º 3, do artigo 88º do CIRC a referência a viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, para além das viaturas de passageiros, motos e motocicletas;

→ **Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro**

No sumário desta Lei refere-se que se procede à alteração das normas fiscais, no quadro de uma ampla reforma da fiscalidade ambiental.

Principais alterações:

- ❖ Foi aditado o n.º 17 ao artigo 88º do CIRC reduzindo as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3, deste artigo (10%, 27,5% e 35%) para 5%, 10% e 17,5%, respetivamente, no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in;
- ❖ No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, estas taxas passam a ser, respetivamente, de 7,5%, 15% e 27,5%;

→ **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março**

Lei que enquadró o Orçamento de Estado para 2016.

Principais alterações:

- ❖ Foi aditado o n.º 19, do artigo 88º do CIRC, no sentido de definir a forma como se liquida a tributação autónoma em falta, quando se verifica o incumprimento de qualquer das condições previstas na parte final da alínea b) do n.º 13, do mesmo artigo;

- ❖ Tendo em conta o agravamento da taxa em caso de prejuízos fiscais, prevista no n.º 14, do artigo 88º, é aditado um n.º 20 a este artigo (de natureza interpretativa), que especifica que, no caso de sociedades a que 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 70º, ambos do CIRC;
- ❖ No n.º 21, também aditado neste Orçamento de Estado, refere-se que a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89º - Competência para a Liquidação 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;

→ **Lei n.º 42/2016, de 28/12**

Lei que enquadrrou o Orçamento de Estado para 2017.

Principais alterações:

- ❖ Foi alterado o n.º 7, do artigo 88º do CIRC, relativamente às despesas de representação, no que concerne à tipologia dos encargos suscetíveis de serem tributados autonomamente, alterando o seu enquadramento de “*encargos dedutíveis*” para “*encargos efetuados ou suportados*”;
- ❖ O n.º 8, do artigo 88º do CIRC passa a fazer menção expressa a “*peças singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas*”;
- ❖ No seguimento da alteração efetuada no n.º 7, agora n.º 9, do artigo 88º do CIRC, relativamente às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, o legislador entendeu aplicar o mesmo entendimento, considerando os “*encargos efetuados ou suportados*” em detrimento dos “*encargos dedutíveis*”;

→ **Lei n.º 114/2017, de 29/12**

Lei que enquadrrou o Orçamento de Estado para 2018.

Principais alterações:

- ❖ Acrescentou ao n.º 21, do artigo 88º do CIRC, introduzido através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento de Estado para 2016), a expressão na parte final “*ainda que essas deduções resultem de legislação especial*”. Desta forma, o legislador pretendeu clarificar e encerrar algumas questões que se poderiam colocar a este nível. Resta referir que esta redação dada pela presente lei tem natureza interpretativa.

→ **Lei n.º 2/2020, de 31/03**

Após 2019 em que não ocorreram alterações ao nível das tributações autónomas, temos a presente Lei que enquadró o Orçamento de Estado para 2020.

Principais alterações:

- ❖ Foram alteradas as alíneas a) e b), do n.º 3, do artigo 88º do CIRC, passando a estar sujeitos à taxa de 10%, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, ligeiras de mercadorias, motos e motociclos, com custo de aquisição até € 27.500 (anteriormente, € 25.000).
- ❖ Foi aditado um novo n.º 15, que acabou com o agravamento de 10% nas Tributações Autónomas, para as empresas com prejuízos fiscais nos dois primeiros anos de atividade;
- ❖ Muda a numeração das alíneas do n.º 16 em diante (ex. o novo n.º 16, era o anterior n.º 15);
- ❖ Com a alteração ao anterior n.º 18, agora n.º 19, deixam de beneficiar de redução das taxas de tributação autónoma, as viaturas ligeiras de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL), mantendo-se apenas as viaturas movidas a GNV;

2. As Tributações Autónomas no IRC

Apresentada a sua origem e evolução histórica, vamos agora, neste capítulo, abordar as diferentes tipologias das tributações autónomas, os factos sujeitos, o mecanismo de aplicação das mesmas, sendo ainda pertinente abordar a forma como esta tributação se enquadra na esfera do CIRC.

2.1 Tipologia das tributações autónomas no CIRC

Abordaremos agora as tributações autónomas previstas no artigo 88º do CIRC, tendo sido optado por expor a letra da lei, em vigor para 2020, com base no Código do IRC fornecido pela AT – Republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro - última atualização pela Lei n.º 02/2020, de 31 de março (AT, CIRC, 2020), juntando-se as várias alíneas relacionadas por tipologia e uma breve explicação sobre as mesmas.

2.1.1 Despesas não documentadas

→ Letra da Lei – N.ºs 1 e 2 do artigo 88º do CIRC:

“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.”

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

Conforme se refere, pretende-se agravar (e, também, dissuadir a sua existência) a tributação de despesas sem documentos justificativos ou com documentos manifestamente inconclusivos, relativamente à sua origem e interligação com a atividade da empresa. Será de referir, conforme melhor se abordará no subcapítulo seguinte, a não dedutibilidade destes gastos para efeitos de tributação da empresa.

2.1.2 Encargos com viaturas, motos ou motocicletos

→ Letra da Lei – N.ºs 3, 5, 6, 18 e 19 do artigo 88º do CIRC:

“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 motocicletos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 27.500;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 27.500, e inferior a € 35.000;*
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35.000.”*

“5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos, 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:

- a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*

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.”

“18 - 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 %.”

“19 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GNV, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 7,5 %, 15 % e 27,5 %.”

Através do n.º 3 pretende-se enquadrar a tributação, ou seja, “o que está sujeito”, estabelecendo a taxa aplicada tendo em conta o custo de aquisição da viatura em causa. Desta forma, o legislador definiu montantes fixos, verificados na data de aquisição das viaturas, desconsiderando para o efeito o seu valor contabilístico ou de mercado aquando da sujeição a tributação.

O n.º 5 estabelece os encargos sujeitos a tributação. Será de referir que, conforme adiante especificaremos, as tributações autónomas incidem sobre a totalidade dos encargos/gastos, independentemente de serem ou não dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável da empresa.

No n.º 6 são definidas as exclusões da tributação, ou seja, a não sujeição a tributação autónoma. No que concerne à alínea b), referir que o n.º 9), da alínea b), do n.º 3, do artigo 2.º do Código do IRS estabelece o seguinte: *“Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente... Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel”*. Desta forma, com esta exclusão, percebe-se que o intuito do legislador é desincentivar a tributação em IRC dos encargos com estas viaturas, promovendo a sua tributação na esfera do IRS dos trabalhadores que usufruam da sua utilização.

Os n.ºs 18 e 19 referem-se, especificamente, a viaturas ligeiras de passageiros e o seu enquadramento na reforma da “fiscalidade ambiental”, aditados pela Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro, pretendendo incentivar as empresas na utilização de viaturas menos poluentes, reduzindo as taxas de tributação autónoma estabelecidas no n.º 3 do artigo 88º do CIRC.

2.1.3 Despesas de representação

→ Letra da Lei – N.º 7 do artigo 88º do CIRC:

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

Aqui pretende-se tributar os vários encargos efetuados ou suportados com clientes, fornecedores ou outras pessoas e entidades externas à empresa, de forma a que esta se permita estar representada, com objetivos comerciais, junto dos mesmos.

Conforme dispõe o n.º 3 da Ficha Doutrinária resultante do Processo N.º 1519/17, com Despacho de 28-06-2017 da Subdiretora Geral da AT, “... *são consideradas despesas de representação, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras entidades. Ou seja, o conceito de despesas de representação engloba as verbas destinadas a representar uma empresa junto de terceiros e frequentemente são abonadas aos sócios gerentes, administradores, diretores, gerentes e outros.*” (AT, Ficha Doutrinária, 2017)

Com o Orçamento de Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28/12), estas despesas passaram a estar sujeitas a tributação autónoma ainda que não devidamente documentadas.

Neste sentido, não obstante, a sua sujeição a tributação autónoma, importa sempre relacionar estes encargos com o cumprimento das várias alíneas do artigo 23º do CIRC, no que concerne à validação da sua aceitação em termos fiscais para efeitos de apuramento da matéria coletável.

De referir ainda que, nos termos do n.º 16, do artigo 88º do CIRC, estes encargos não estão sujeitos a tributação autónoma quando suportados por empresas sujeitas ao regime simplificado de determinação da matéria coletável.

2.1.4 Pagamentos em situação de regime fiscal mais favorável

→ Letra da Lei – N.º 8 do artigo 88º do CIRC:

“8 - São sujeitas ao regime dos nºs 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35 % ou 55 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.”

A aplicação desta tributação terá que ser efetuada em conjugação com o disposto na alínea r), do n.º 1 e n.º 8, ambos do artigo 23º-A, do CIRC e artigo 63º-D da LGT.

O Artigo 63º-D da LGT refere que “*O membro do Governo responsável pela área das finanças aprova, por Portaria, após parecer prévio da Autoridade Tributária e Aduaneira, a lista dos países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável.*” A Portaria em vigor, atualmente, é a Portaria n.º 150/2004, de 13/02, repristinada pelo artigo 290º da Lei n.º 114/2017, de 29/12, que revogou a anterior Portaria n.º 345-A/2016, de 30/12.

A referida alínea r), do n.º 1, exclui para efeitos de determinação do lucro tributável da empresa, este tipo de pagamentos, excepcionando a possibilidade de o sujeito passivo poder comprovar que os encargos são relativos a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Esta comprovação e a sua forma estão previstas no n.º 8 do artigo 23º-A do CIRC, servindo também para afastar a aplicação das tributações autónomas.

Sublinha-se o facto de que as tributações autónomas apenas se limitam ao n.º 1 do artigo 63º-D da LGT, “esquecendo” o n.º 5 deste artigo, a que também se refere a alínea r), do n.º 1, do artigo 23º do CIRC, ou seja, cingindo esta tributação apenas aos países constantes da Portaria antes referida.

Esta norma, juntamente com a alínea r), sobejamente referida, pretende penalizar tentativas de evasão fiscal, consubstanciadas em transferências de rendimentos obtidos em Portugal para entidades não residentes e “parqueadas” em países com fiscalidade privilegiada, identificados através da Portaria n.º 150/2004, de 13/02.

2.1.5 Ajudas de custo e deslocação em viatura do trabalhador

→ Letra da Lei – N.º 9 do artigo 88º do CIRC:

“9 - São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.”

Conforme se depreende do articulado apenas os encargos faturadas a clientes ou tributadas em IRS na esfera do trabalhador não serão passíveis de sujeição a tributação autónoma.

Pelo contrário, se não forem faturados a clientes e não tributados na esfera do IRS do trabalhador, serão sempre sujeitos a tributação autónoma, dependendo a sua aceitação como gasto para efeitos de determinação da matéria coletável, na sequência do previsto na alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A do CIRC, da identificação e comprovação através da elaboração de um mapa itinerário que contenha a seguinte informação:

- Nome do beneficiário;
- Local e a data da deslocação;
- Tempo e objetivo de permanência;
- Matrícula da viatura, proprietário e quilómetros percorridos;
- Montante diário que lhe foi pago a título de ajuda de custo e por quilómetro, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS;

Estes encargos também não estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos do n.º 16, do artigo 88º do CIRC, quando suportados na esfera de sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de determinação da matéria coletável.

2.1.6 Lucros distribuídos

→ Letra da Lei – N.º 11 e 12 do artigo 88º do CIRC:

“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.”

“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”

Estes dois articulados, conjugados, contrariamente ao habitual neste artigo 88º do CIRC, pretendem tributar rendimentos, demonstrando o carácter abrangente que as tributações autónomas pretendem assumir, ao encontro do abordado na presente dissertação.

A este respeito Helena Martins (Catarino, J. R., & Guimarães, V. B., 2018, p. 366) refere que *“visa evitar-se aqui a chamada “lavagem do dividendo”, ou seja, a transmissão artificiosa das partes de capital para uma entidade isenta, antes da colocação à disposição do dividendo, com o propósito de se beneficiar da respetiva isenção (vd. n.º 9 do art.º 120)”* (do CIRC – regula o prazo de entrega da declaração de rendimentos no caso de não verificação do requisito temporal aqui referido).

Esta norma também não se aplica às entidades enquadradas no regime simplificado de determinação da matéria coletável, nos termos do n.º 16, do artigo 88º do CIRC.

2.1.7 Indemnizações ou compensações / bónus e outras remunerações variáveis

→ Letra da Lei – N.º 13 e 20 do artigo 88º do CIRC:

“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 objetivos 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 efetuado diretamente 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 € 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.”

“20 - 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.”

Este artigo assume o objetivo de dissuadir comportamentos considerados de risco ou potencialmente suspeitos, como sejam a atribuição de bónus e outras remunerações variáveis excessivamente elevados, bem como, de indemnizações pagas pela cessação de funções.

Estas normas surgem com a Lei do Orçamento de Estado de 2010, que as justifica no seu Relatório (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010, p. 79) como uma forma de assegurar uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas, evitando os efeitos perversos e de curto prazo que uma política de remunerações pode suscitar. Desta forma, pretendeu-se que as componentes variáveis da remuneração dependessem de critérios de desempenho pré-definidos e mensuráveis, numa perspetiva de médio-prazo, para que se possa aferir se foi criado valor de forma sustentada.

O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 197/2016 de 13/04/2016, Proc. n.º 465/2015, consolida esta matéria da seguinte forma:

“No caso da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, a finalidade é a de penalizar pela via fiscal a atribuição de indemnizações inexigíveis, por não estarem contratualmente previstas ou não se relacionarem com objetivos de produtividade, ou indemnizações de montante excessivo por ultrapassarem o valor das remunerações que seriam devidas se não houvesse lugar à rescisão do contrato antes do seu termo.”

“No caso da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, a intenção da lei parece ser a de sujeitar a tributação autónoma as remunerações variáveis que se não encontrem associadas a critérios de produtividade, isso porque se excecionam da tributação aquelas situações em que o 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.”

2.2 Especificidades das tributações autónomas

O “legislador” tendo em conta a especificidade e singularidade das tributações autónomas e, à medida que estas foram aumentando o seu espectro de atuação e abrangência, no âmbito do CIRC, foi adaptando a sua aplicação, consoante o seu enquadramento, os factos tributáveis ou tipo de sujeitos passivos em causa. A este respeito apresentamos, neste subcapítulo, um conjunto de situações que demonstram o referido.

2.2.1 Dupla penalização: Gastos não dedutíveis e tributação autónoma

Neste âmbito analisamos a relação existente entre o artigo 88º e o artigo 23º-A, ambos do CIRC, ou seja, a correlação entre regras do CIRC e as tributações autónomas. De facto, ocorrem um conjunto de situações em que o CIRC estabelece que as despesas ou encargos em causa, não obstante a sua contabilização como gasto do período, não são suscetíveis de dedução para apuramento do lucro tributável da empresa. Estes factos, no entanto, poderão ser passíveis de sujeição a tributação autónoma.

A alínea a), do n.º 1, do artigo 23º-A do CIRC começa logo por desconsiderar a tributação autónoma para efeitos de determinação do lucro tributável. Esta será uma das abordagens a desenvolver adiante, em capítulo próprio, pelo que, neste momento, deixaremos este assunto em suspenso.

A alínea b), do mesmo artigo, em conjugação com o n.º 1, do referido artigo 88º, retira da tributação as despesas não documentadas, ou seja, despesas sem qualquer suporte documental externo. Ora, estes encargos não são aceites fiscalmente e ainda estão sujeitos a tributação autónoma.

A este respeito, a questão que se levanta prende-se com as despesas que embora documentadas não o estão devidamente. Num Acórdão do STA, de 19-04-2017, referente ao Processo 01320/16, cuja relatora foi Ana Paula Lobo, esta refere que, os artigos 23º e 88º do CIRC, são suficientemente esclarecedores relativamente à intenção do legislador, que era estabelecer uma diferença entre encargos não devidamente documentados e despesas não documentadas, afirmando ainda que, as primeiras, não podem ser objeto de tributação autónoma porque estão documentadas, embora de forma insuficiente, não havendo elementos que as permitam enquadrar nas despesas objeto de tributação autónoma previstas no artigo 88º do CIRC.

Face ao exposto, os encargos não devidamente documentados, como por exemplo os referidos na alínea c), do n.º 1, do artigo 23º-A, não são considerados para efeitos de apuramento do lucro tributável, mas também não estão sujeitos a tributação autónoma, por não se enquadrarem no n.º 1, do artigo 88º, ambos do CIRC.

Igualmente, a alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A que, tal como o n.º 9, do artigo 88º, ambos do CIRC, que abordam as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em

viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, apresentam algumas particularidades. Assim, de acordo com os artigos aludidos, as ajudas de custo e os encargos referidos desde que faturados a clientes (ou seja, quando são debitados separadamente na respetiva fatura) ou tributados em sede de IRS, na esfera do respetivo beneficiário, são dedutíveis fiscalmente e não estão sujeitos a tributação autónoma. Pelo contrário, se não faturados a clientes e não tributados em sede de IRS estarão sempre sujeitos a esta tributação.

O que difere, nesta situação, é a dedutibilidade ou não, destes encargos, para efeitos da determinação do lucro tributável, que está dependente da observância de um conjunto de condições, referidas na alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, relacionadas com a elaboração de um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos. Desta forma, na falta deste mapa e do seu correto preenchimento, os encargos contabilizados pela empresa não serão dedutíveis, tendo de ser acrescidos no Quadro 07, da Modelo 22 de IRC.

Será de referir que o n.º 9, do artigo 88º do CIRC, sofreu alterações com o Orçamento de Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28/12). Até 2016, apenas os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador estavam sujeitos a tributação autónoma, bem como os encargos não dedutíveis, nos termos da alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, à data, suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitem.

Por fim, a relação existente entre a alínea r), do n.º 1, do artigo 23º-A e o n.º 8, do artigo 88º, ambos do CIRC, que já foi abordada no ponto 2.1.4, do capítulo 2. Também aqui, desde que não fique comprovado que os encargos referidos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, os mesmos não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável. No entanto, não obstante, a sua desconsideração como gasto do período, estes encargos continuam a ser sujeitos a tributação autónoma.

2.2.2 Agravamento em caso de prejuízos fiscais

No caso de sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitam os factos tributários sujeitos a tributação autónoma, as taxas previstas no artigo 88º do CIRC são elevadas em dez (10) pontos percentuais. Esta disposição consta no n.º 14 do referido artigo 88º do CIRC. O n.º 16 deste artigo refere que este agravamento não se aplica aos sujeitos passivos enquadrados pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, visto não serem apurados prejuízos no âmbito deste regime.

Através do OE para 2020 – Lei n.º 2/2020, de 31/03, o legislador acabou com o agravamento de 10% na tributação autónoma, nas empresas com Prejuízos Fiscais nos dois primeiros anos de atividade.

Esta norma surge através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE 2011), sendo referido no Relatório (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011) que precede a sua publicação, que o objetivo é dar um sinal claro de moralização na gestão das empresas no tocante a gastos como ajudas de custo ou despesas de representação.

Mais se refere, relativamente a este assunto, num Acórdão do CAAD, de 28-06-2018, referente ao Processo n.º 630/2017-T, que se pretende, de forma inequívoca, expressar a maior censurabilidade ético-jurídica da realização das despesas sujeitas a tributação autónoma quando os sujeitos passivos apresentam prejuízos fiscais, assim se justificando o respetivo agravamento em 10 pontos percentuais. O objetivo será regulatório e pretende desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica, ou seja, de discutível essencialidade ou imprescindibilidade empresarial, no caso de sociedades que, tendo prejuízos fiscais, assumem que passam por claras dificuldades económicas, financeiras ou de gestão. Este normativo assume, por isso, uma natureza quase sancionatória das taxas de tributação autónoma, obrigando ao estabelecimento de um nexo mais estrito entre o facto tributário que se pretende reprimir e o agravamento da taxa através do qual se pretende proceder a essa repressão.

2.2.3 Regime simplificado de IRC

Na sequência do disposto no n.º 16, do artigo 88º, do CIRC, os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado da determinação da matéria coletável, previsto no artigo 86º-A do CIRC, não estão sujeitos a tributação autónoma, no que concerne às seguintes despesas:

- Despesas de representação;
- Ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;
- Os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;
- Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações e os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes;

O apuramento da matéria coletável, neste regime, obtém-se da aplicação de um conjunto de coeficientes, elencados no artigo 86º-B do CIRC, ocorrendo um valor mínimo de coleta, na sequência do previsto no n.º 2, deste artigo.

A diminuição do alcance das tributaçãoes autónomas, face ao regime regra, resulta, não só do facto deste regime, tendo em conta a sua essência, diminuir a importância do efeito desmobilizador de utilização de despesas e encargos indevidos ou exagerados, mas também, com o objetivo de aumentar a sua atratividade junto das empresas.

2.2.4 Estabelecimento estável situado fora do território português

Outra particularidade, prevista no n.º 17, do artigo 88º do CIRC, é não sujeitar a Tributações Autónomas as despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

A título de exemplo, no sentido de melhor perceber esta norma, temos que, *“Se uma empresa portuguesa tem um escritório, uma loja ou um armazém em Espanha, ao qual está afeta uma viatura ligeira de passageiros, os encargos suportados com esta viatura não estão sujeitos a tributação autónoma, apesar de estarem contabilizados como gastos em Portugal.”* (Pinto, J. A. e Pinto, C., 2014, p. 111).

2.2.5 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

O constante do n.º 21, do artigo 88º do CIRC, estabelece que, para efeitos do disposto no n.º 14º (agravamento em caso de prejuízos fiscais), quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69º, considera-se o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70º (determinação do lucro tributável do grupo), ou seja, como refere Helena Martins (Catarino, J. R., & Guimarães, V. B., 2018, p. 367), *“Em caso de tributação pelo RETGS, releva, para efeitos deste agravamento, o resultado fiscal do grupo e não da empresa que realizou a despesa sujeita a Tributação Autónoma”*.

Desta forma, caso o grupo apure um resultado fiscal negativo, as taxas de tributação autónoma relativas a todos os factos tributários a elas sujeitos, de todas as empresas do grupo, serão agravadas nos termos do disposto no n.º 14, do artigo 88º do CIRC.

A norma, com redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, tem natureza interpretativa, sendo que, como refere Morujão, N. M. (2016), estas normas, pela sua natureza, visam traduzir a “interpretação autêntica” do legislador, relativamente às normas (pré-existent) a que se referem.

No entanto, como iremos observar, adiante, esta natureza interpretativa irá ser considerada inconstitucional face à retroatividade que imputa à lei, na sequência da sua aplicação tributária.

2.2.6 Regime da Transparência fiscal

No que concerne ao Regime da Transparência Fiscal, importa referir que as sociedades nele enquadradas, não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas, na sequência do disposto no artigo 12º, do CIRC.

Importa ainda mencionar mais uma especificidade deste regime, presente no n.º 9, do artigo 23º-A, constando do mesmo que, “Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, pode ser fixado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças o número máximo de veículos e o respetivo valor para efeitos de dedução dos correspondentes encargos.”

A Portaria em causa é a 1041/2001 de 28/08, que refere no seu artigo 3º que o número máximo de veículos se cinge a “...*uma unidade por titular de rendimentos da CAT B de IRS, por sócio, no caso de sociedades de profissionais sujeita ao regime da transparência fiscal, ...*”

2.2.7 Competência para a liquidação

A redação inicial do n.º 22, do artigo 88º, do CIRC, foi conferida pela Lei n.º 7 - A/2016, de 30 de março (OE 2016), com natureza interpretativa, referindo que, “*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.*”

A Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018), também com natureza interpretativa, acresce uma parte final ao parágrafo do n.º 22, completando o “raciocínio” do legislador, nos seguintes termos “...*ainda que essas deduções resultem de legislação especial.*”

Como refere Helena Martins “...*, pondo assim fim à discussão quanto à dedutibilidade às tributações autónomas dos benefícios fiscais previstos em lei especial, como sejam o SIFIDE II e o RFAI.*” (Catarino, J. R., & Guimarães, V. B., 2018, p. 367)

No entanto, quanto à natureza interpretativa desta norma, o Acórdão 267/17 do Tribunal Constitucional, de 12 de julho de 2017, Processo n.º 466/16, julga-a inconstitucional, como adiante iremos analisar, em capítulo próprio.

Quanto à competência para a liquidação, não existindo no CIRC regras específicas para as tributações autónomas relativamente à sua liquidação, competência, prazos, pagamento e responsabilidade, o estabelecido no n.º 22, do artigo 88º do CIRC, acaba por se tornar numa forma de o “legislador”, de forma clara, entranhar as tributações autónomas na esfera do CIRC.

3. A Natureza de Imposto e sua Constitucionalidade

Neste capítulo abordaremos a constitucionalidade das tributações autónomas, analisando um conjunto de princípios que norteiam a sua essência. Estudaremos, ainda, a sua relação com o IRC, quer ao nível da sua complementaridade, como, também, aquilo que os separa, examinando um conjunto de características intrínsecas de cada um destes impostos.

3.1 Abordagem constitucional e a legalidade

As tributações autónomas estão inseridas no CIRC, estando algumas das suas características entrelaçadas com o IRC. Desta forma, para iniciar a abordagem constitucional a esta temática, importa perceber o que diz a Constituição da República Portuguesa relativamente à tributação das empresas, onde se insere o IRC e as tributações autónomas.

Assim, o artigo 104º da CRP, no seu n.º 2, refere o seguinte “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*”

No Preâmbulo do CIRC é mencionado, ainda, que “*Em qualquer caso, procura-se sempre tributar o rendimento real efetivo, que, para o caso das empresas, é mesmo um imperativo constitucional.*” (AT, CIRC, 2020, p. 11)

No entanto, haverá que distinguir o que é a essência do IRC e o que o distingue das tributações autónomas, no que concerne à tributação pelo rendimento real. Para nos ajudar nesta destrição temos o Acórdão n.º 197/2016, do TC, de 13/04/2016 - Proc. n.º 465/2015, que refere que a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente. Afirma-se, ainda, neste Acórdão, que a tributação autónoma não interfere na determinação dos resultados empresariais, nem implica que a matéria coletável que servirá de base à tributação em IRC passe a incluir lucros ou rendimentos que a empresa não tenha efetivamente auferido.

Para consolidar a coexistência destes dois impostos, no âmbito do CIRC, assumindo as suas diferenças e o seu enquadramento no texto constitucional, Sousa, A. (2011), explica que, nos termos do n.º 2 do art.º 104º da CRP, a tributação das empresas incide, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real. A utilização por parte dos constitucionalistas da expressão “fundamentalmente”, em vez de “exclusivamente”, tem permitido aos poderes políticos a utilização de medidas no CIRC que se afastam deste princípio. É o caso das tributações autónomas que incidem, na generalidade, sobre gastos, afastando-se por isso dos princípios da tributação segundo o rendimento real obtido pelas empresas.

Nabais, C. (2012), validando as tributações autónomas, enquanto forma de tributação das empresas, afirma que o n.º 2 do art.º 104º da CRP não obsta ao estabelecimento de regimes que se afastem da regra da tributação pelo rendimento real.

A decisão arbitral do CAAD, de 13-04-2016, no Processo n.º 210/2013-T, solidifica a constitucionalidade das tributações autónomas afirmando que, atentos aos fins e objetivos que se visam obter, as tributações autónomas são admissíveis no plano constitucional, consistindo num regime excecional no enquadramento da tributação do rendimento.

O Tribunal Constitucional, no já referido Acórdão n.º 197/2016, acaba por legitimar as tributações autónomas, não pondo em causa a sua existência como forma de tributação das empresas, segundo o rendimento real e o princípio da capacidade contributiva.

Vamos agora abordar um conjunto de princípios que estão subjacentes às tributações autónomas, começando pelo princípio da capacidade contributiva, que o Acórdão n.º 197/2016 do TC aborda afirmando que, não obstante este princípio não estar expressamente consagrado na constituição, não será mais do que uma expressão do princípio da igualdade. Desta forma, o objetivo do legislador

seria desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.

Assim, podemos observar que, este princípio, ajuda a perceber de que forma o legislador pretende que as tributações autónomas complementem o IRC, designadamente, numa perspetiva de consolidação da aplicabilidade do princípio da igualdade.

No Acórdão n.º 267/2017, do TC, de 31/05/2017, referente ao Proc. n.º 466/16, consolida-se esta versão afirmando-se que a tributação autónoma incide sobre certas despesas tipificadas na lei fiscal que tenham sido efetuadas pela empresa, e apenas sobre essas despesas, não visando a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respetivo exercício económico, referindo-se, ainda, que as despesas objeto de tributação constituem factos tributários autónomos, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito, independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC, no mesmo período de tributação, sendo a sua realização assumida pelo legislador como facto revelador da sua capacidade contributiva.

No Acórdão n.º 197/2016, do TC, menciona-se, também, que a perspetiva assumida pelo artigo 88.º, n.º 14, que prevê um agravamento da tributação autónoma nos casos em que a sociedade apure prejuízos fiscais, também não viola o princípio da igualdade porquanto a diferenciação se encontrar suficientemente 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 rendimento económico positivo.

Ainda relativamente a este princípio da Igualdade e numa outra ótica, o já referido Acórdão n.º 197/2016, do TC, desmistifica as possibilidades da sua violação, em termos globais, afirmando perentoriamente que, *“O legislador identificou um conjunto de despesas que são passíveis de tributação autónoma e o regime é aplicável a todos os contribuintes que se encontrem na situação legalmente descrita.”*

Introduzindo o princípio da proporcionalidade, começamos por enquadrar o que Nabais, C. (2012), escrevia sobre este tema, declarando que, ao lado do IRC, se estava a erguer, progressivamente, um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar, tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que o sustente, a tributação das empresas, o que se lhe afigurava de todo inadmissível.

Relativamente a este princípio e as alusões de que poderia estar ferido, conforme afirmava Nabais, C. (2012), por as tributações autónomas somarem ao IRC, o TC aborda esta questão no citado Acórdão n.º 197/2016, referindo que a tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, esclarecendo que, esta tributação, não deverá ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC.

Ainda no mesmo Acórdão, relativamente à alegada interferência nos princípios da iniciativa privada e da liberdade de gestão e organização empresarial, princípios constitucionalmente garantidos, se refere que estes princípios também não são colocados em causa, porque o Estado não está a criar qualquer obstáculo à liberdade de organização e de gestão empresarial mas, tão somente, a realizar o objetivo estritamente financeiro do sistema fiscal, que se traduz na obtenção de receitas para financiar as despesas públicas.

Relativamente à relação existente entre IRC e tributações autónomas e a sua interligação e complementaridade, o CAAD, na decisão arbitral do processo n.º 630/2017-T, de 28/06/2018, alude à forma como estas tributações podem influenciar de forma positiva a determinação de um IRC coerente com alguns princípios constitucionalmente relevantes. Refere-se a função regulatória e tributária do IRC, orientadas para identificar a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real e combater o pagamento oculto de rendimentos e lucros, assegurando, dessa forma, a integridade e a coerência deste imposto e do sistema fiscal globalmente considerado, de acordo com os princípios, de relevância constitucional, da universalidade, igualdade material, capacidade contributiva e justiça distributiva.

Afirma-se, ainda, naquela decisão arbitral, relativamente às tributações autónomas, que se apresenta como indiscutível, a sua natureza e função anti-abuso, desincentivadora e quase sancionatória relativamente a certas despesas desprovidas de racionalidade económica e potenciadoras da diminuição dos lucros tributáveis, normalmente esperados, sendo suscetíveis, portanto, de potenciar a redução artificial da capacidade contributiva das empresas e gerar distorções significativas na aplicação dos princípios constitucionais fiscais acima referidos.

Por fim, termina-se com o princípio da praticabilidade, que não está previsto na Constituição, mas que assume uma superior relevância quando pretendemos perceber a dinâmica e essência das tributações autónomas. Encontramos uma decisão arbitral do CAAD, no Processo n.º 210/2013-T, de 13-04-2016, que refere o seguinte, *“Neste caso, ao abrigo do princípio da praticabilidade, a tributação autónoma assume também a natureza de substituição tributária: é sujeito a tributação autónoma o rendimento imputável a um terceiro beneficiário não identificado ou em que o benefício não é objetivamente determinável.”*

A questão da substituição tributária é pertinente, visto as tributações autónomas pretenderem, precisamente, tributar factos, despesas ou rendimentos que, não o sendo na esfera de quem os paga, dificilmente o seriam na esfera de quem os recebe. Não esquecendo, claro, a sua essência desincentivadora do pagamento destas despesas ou rendimentos.

Nos últimos tempos, o Tribunal Constitucional ocupou-se com a constitucionalidade do disposto nos artigos 133º e 135º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento do Estado de 2016). O artigo 135º atribui natureza interpretativa aos atuais n.ºs 21 (anterior n.º 20) e 22 (anterior n.º 21) do artigo 88º do CIRC, sendo ambos introduzidos no CIRC pelo artigo 133º.

O referido n.º 20 (atual n.º 21), instituiu que, para efeitos do disposto no n.º 14, do artigo 88º do CIRC, 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, ambos do CIRC, ou seja, o prejuízo fiscal relevante, no caso de sociedades integradas em grupos de sociedades sujeitas ao RETGS, é o do grupo de sociedades e não o da sociedade que realizou as despesas ou encargos sobre as quais incidem as tributações autónomas.

O n.º 22 (anterior n.º 21), do artigo 88º do CIRC, estabelece que a liquidação das tributações autónomas em IRC deve ser efetuada nos termos do artigo 89.º e que, ao montante global apurado na sequência dessa liquidação, não devem ser feitas quaisquer deduções.

Uma das questões levantadas prende-se com a alegada retroatividade da lei, pretendida pelo legislador, ao conferir a natureza interpretativa ao n.º 21, do artigo 88º do CIRC, ou seja, a sua aplicação a factos tributários passados, considerando a ficção temporal de remeter a entrada em vigor da lei interpretativa ao tempo da entrada em vigor da lei interpretada e a sua utilização conjuntamente com o n.º 14 do mesmo artigo, quando ocorrem prejuízos fiscais em sociedades sujeitas ao RETGS.

Ora, o Acórdão n.º 395/2017, do TC, de 12/07/2017, Proc. n.º 751/2016 vem, precisamente, clarificar a questão da retroatividade da norma interpretativa, considerando-a inconstitucional por violação da proibição da retroatividade fiscal, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

No entanto, ainda relativamente ao instituído pelo n.º 21 do artigo 88º do CIRC, o mesmo Acórdão considera que não fere o princípio da igualdade pois o RETGS é um regime opcional, que resulta da escolha livre dos seus destinatários, em consequência do cálculo comparativo global das vantagens fiscais das opções disponíveis, ou seja, considerando quer a tributação do lucro, quer as tributações autónomas. Esta situação apresenta duas vertentes, já que, se por um lado, temos o agravamento das taxas nos casos em que o grupo apresenta prejuízos fiscais e a sociedade que realizou as despesas não, por outro lado, quando a sociedade apresenta prejuízo fiscal mas o grupo não, a sujeição ao RETGS tem como efeito eximir a sociedade que realizou as despesas do agravamento das taxas.

No que concerne ao atual n.º 22, do artigo 88º do CIRC, também foi colocada em causa a sua legalidade, em face da retroatividade imposta pelo legislador ao conferir, nos mesmos termos que para o n.º 21, uma natureza interpretativa para esta norma. Ou seja, o legislador pretendia eliminar qualquer pretensão, anterior à entrada em vigor desta nova disposição, de efetuar ao montante global das tributações autónomas apurado num dado ano, as deduções à coleta do IRC previstas no artigo 90º, n.º 2, do CIRC.

O Acórdão n.º 267/2017, do TC, de 31/05/2017, Proc. n.º 466/16, julga também esta norma inconstitucional, por ser retroativa e, nessa medida, incompatível com a proibição da imposição de impostos retroativos, do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

No que se refere à norma, em si, no mesmo Acórdão, o TC não discutiu a constitucionalidade da nova solução do artigo 88.º, n.º 22, do CIRC, limitando-se, apenas, a considerar que a mesma não tinha correspondência no direito anterior e que, como tal, não poderia ser considerada «*uma norma interpretativa em sentido autêntico*».

Posteriormente, também o Acórdão n.º 107/2018, do TC, de 22/02/2018, Proc. n.º 1430/2017, acaba por sufragar o referido nos Acórdãos n.º 395/2017 e n.º 267/2017, sobre a inconstitucionalidade dos n.ºs 21 e 22 do artigo 88º do CIRC (nos Acórdãos são referidos, respetivamente, os n.ºs 20 e 21).

3.2 Conclusões – Constitucionalidade e legalidade

Ao fim de todos estes anos, em que as tributações autónomas habitam no sistema fiscal português, podemos concluir que, no âmbito da jurisprudência, a sua existência já é consensualmente aceite e perfeitamente enquadrada no âmbito dos critérios balizados pela Constituição.

O facto do n.º 2 do artigo 104º da Constituição referir que a tributação das empresas opera, fundamentalmente e não exclusivamente, sobre o seu rendimento real, permite encontrar um espaço de abrigo para a coexistência deste imposto com o IRC.

É uma evidência que as tributações autónomas não tributam o rendimento real, contrariamente ao IRC, sendo, no entanto, possível concluir que, a existência destas, permite uma tributação mais eficiente do IRC, não interferindo diretamente com o seu cálculo mas exercendo uma função regulatória que, impedindo ou desmotivando despesas abusivas, acaba por tornar o IRC um imposto mais justo e mais adaptado à capacidade contributiva de cada contribuinte.

As tributações autónomas incidem, efetivamente, sobre despesas e rendimentos pagos pela empresa, no entanto, será necessário retirar da leitura objetiva do CIRC que, estas e o IRC são, objetivamente, tributações diferentes e não será correto afirmar que o apuramento da matéria coletável sujeita a IRC, portanto, o seu facto gerador, inclui as tributações autónomas, misturando conceitos que apenas levantam cortinas de fumo sobre o que está constitucionalmente expresso no artigo 104º da CRP.

Conforme foi possível apurar na jurisprudência constitucional, as tributações autónomas não ferem os principais princípios constitucionais que poderiam colocar em causa a sua existência.

Pelo contrário, a sua relação com o IRC assume uma primordial importância como instrumento para aplicação dos princípios da capacidade contributiva, igualdade e da proporcionalidade, visto, como já referimos, ser a sua função de norma anti-abuso que retira, a estes princípios, a elasticidade que lhes permite enquadrar de forma justa o rendimento real dos sujeitos passivos.

Outra questão, muito importante, prende-se com a praticabilidade deste imposto, ou seja, possibilitando a utilização de uma substituição tributária que permite ao Estado cobrar impostos sobre rendimentos que, não existindo este tipo de tributação, não o conseguiria. Esta figura da substituição tributária, embora não legalmente prevista, não deixa de o ser, ainda que de forma informal, visto não serem os principais beneficiários das despesas ou rendimentos, os sujeitos passivos das tributações autónomas.

No que concerne ao disposto nos n.ºs 21 (RETGS) e 22 (deduções à coleta), do artigo 88º do CIRC, será de referir que, o Tribunal Constitucional, continua a não colocar em causa a essência das tributações autónomas, nas suas várias nuances e particularidades, acompanhando a perspetiva do legislador à medida que esta evolui.

No entanto, não deixa passar a intenção do legislador de conferir natureza interpretativa a essas alíneas, considerando esta perspetiva inconstitucional, visto colocarem em risco a segurança das normas fiscais, tendo em conta a retroatividade que lhes estava subjacente.

3.3 Abordagem da sua natureza como imposto

Começamos por perceber qual a natureza e características, enquanto imposto, do IRC, sendo que, em anotação ao artigo 1º do CIRC, na coletânea de legislação de Direito Tributário da Vida Económica refere-se que *“O IRC é um imposto: sobre o rendimento, direto, real, periódico, estadual, proporcional, global e principal.”* (Ricardo, J.F., 2015, p. 283)

Assim, de forma sucinta, podemos resumir que o IRC é um imposto sobre o rendimento, direto porque incide diretamente sobre a capacidade contributiva da empresa, real porque tributa os rendimentos das pessoas coletivas sem atender à situação pessoal, periódico porque se refere aos rendimentos obtidos num determinado período de tributação, estadual porque tem o Estado como sujeito ativo da relação tributária, proporcional porque a taxa é a mesma, independentemente dos resultados apurados, global porque engloba todos os rendimentos obtidos pela empresa e principal porque goza de autonomia normativa.

Após esta descrição da natureza do IRC, importa agora perceber como se enquadram as tributações autónomas nas características associadas ao IRC e qual a sua verdadeira natureza como imposto integrante do sistema fiscal português.

Morais, R. D. (2009) afirma que se trata de uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários e que, as tributações autónomas, apesar de se encontrarem previstas no CIRC, têm um facto tributário distinto do IRC, uma vez que não se referem à percepção de rendimento da empresa, mas a certas despesas por ela contabilizadas.

Palma, C. (2012) num comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, refere que as tributações autónomas são impostos indiretos e instantâneos que tributam a despesa e que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto direto, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício. Na realidade, os factos que estão sujeitos a tributação autónoma são distintos dos que se encontram sujeitos a IRC. Assim, enquanto que o lucro tributável sujeito a IRC é de formação sucessiva, as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única. O facto tributário verifica-se no momento em que se incorre nas despesas

sujeitas a tributação autónoma. A circunstância de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período, que coincide com o ano civil, tão pouco afasta a sua natureza de facto tributário instantâneo. Para Palma, C. (2012), a sua inserção no Código do IRC deve-se, assim, a motivos meramente pragmáticos, desvirtuando o carácter único do imposto (IRC).

Nabais, C. (2015) alarga o espectro da tributação das tributações autónomas referindo que no IRC temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais e que têm como objetivo evitar que as empresas, através dessas despesas, procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucro das empresas.

O mesmo Nabais, C. (2019) afirma que ao lado do IRC, temos no art. 88º do CIRC, sob a designação de taxas de tributação autónoma, verdadeiros impostos sobre algumas despesas realizadas pelas empresas.

Desta forma, temos, desde já, algumas diferenças bem marcantes entre as tributações autónomas e o IRC. Desde logo, o facto de serem tributadas despesas, em detrimento de rendimentos. Depois, o facto de ser indireto, ou seja, não tributar diretamente a capacidade contributiva da empresa e, não menos importante, o facto de poder ser considerado um imposto de obrigação única, contrariamente ao IRC, considerado periódico.

Em termos de jurisprudência, iniciamos a nossa análise pelo Tribunal Constitucional, verificando o que dizia o Sr. ^o Conselheiro Vítor Gomes no seu voto de vencido, aposto no Acórdão do TC n.º 18/2011 de 12/01/2011 - Proc. N.º 204/2010. Este afirmou que, embora formalmente inserida no CIRC e a sua liquidação ocorra no seu âmbito, as tributações autónomas respeitam a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação do IRC. Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas. A manifestação de riqueza sobre que vai incidir essa tributação (o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar) é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período. É certo que esta parcela de imposto só vem a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. Porém, a determinação do valor global da matéria coletável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma, no fim do período tributário, é o mero somatório das diversas despesas dessa natureza, a que se aplica a respetiva taxa. Essa operação de apuramento do montante tributável, a este título, não espelha um facto tributário de formação sucessiva, mas a mera agregação dos valores incidentes de imposto.

Posteriormente, no Acórdão do TC n.º 310/12, de 20 de junho – Proc. n.º 150/2012, tendo como relator, o Conselheiro João Cura Mariano, o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do Acórdão n.º 18/2011, aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e marcando um ponto de viragem na jurisprudência do TC, no que se refere à definição da natureza das tributações autónomas.

De facto, este Acórdão refere a tributação de cada despesa efetuada, em si mesma considerada e sujeita a determinada taxa consoante a sua tipologia, contrariamente ao IRC em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano. Assim, considera o facto gerador do imposto para o IRC o último dia do período de tributação e para a tributação autónoma a própria realização de cada despesa não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo. Encontra, ainda, a distinção entre impostos periódicos (IRC) e de obrigação única (tributações autónomas). No entanto, não obstante a liquidação do imposto ocorrer no fim de um determinado período de tributação, como de facto ocorre, 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 é aplicada a cada despesa.

O Acórdão n.º 85/2013, do Tribunal Constitucional, de 05/02 e referente ao Processo n.º 121/2012, vem acompanhar e reforçar esta ideia, no que concerne à assunção das tributações autónomas como um imposto sobre a despesa e de obrigação única.

Para consolidar o afirmado, o disposto no Acórdão n.º 197/2016, deste tribunal, acompanha a jurisprudência até agora vertida, no sentido de sublinhar a característica de obrigação única das tributações autónomas e a sua distinção face ao IRC, pois 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.

A jurisprudência atual do Tribunal Constitucional é similar à do Supremo Tribunal Administrativo, como podemos observar nos Acórdãos que abordaremos de seguida. Aliás, no que concerne à natureza instantânea ou de obrigação única das tributações autónomas, o STA já tinha uma opinião nesse sentido, ainda o TC as considerava como um imposto periódico, à semelhança do IRC.

No Acórdão do STA de 21/01/2015, relativo ao processo n.º 0470/14, refere-se que, as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indiretos e não diretos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. A taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo. No fundo, acompanha, literalmente, a jurisprudência assumida pelo TC.

No Acórdão de 27/09/2017, do STA, relativo ao processo n.º 0416/16, afirma-se precisamente o mesmo que no anterior Acórdão de 2015, ficando sublinhada a coerência temporal da jurisprudência neste tribunal. Aliás, este Acórdão acrescenta mais uma achega à congruência da relação existente entre o IRC e as tributações autónomas, mencionando que estas se situam no âmbito do IRC, pois, só as é possível compreender dentro da mecânica deste imposto, sendo que, é porque o sujeito passivo realiza determinadas despesas e as inclui na sua contabilidade e, por sua vez, no resultado líquido do período a partir do qual se calcula o IRC, que as mesmas são sujeitas a tributação autónoma, motivo por que se trata de uma tributação indireta sobre o lucro «a latere» do lucro. Considera que se encontra assente a natureza dual do IRC, o qual incide, essencialmente, sobre os rendimentos das pessoas coletivas, de acordo com a teoria do rendimento acréscimo, mas também sobre um certo tipo de despesas, desde logo, através da desconsideração de certos gastos, nos termos do art. 45.º do CIRC, e pela previsão de taxas de tributação autónoma, nos termos do art. 88.º do CIRC.

Também Sanches, S. (2007) se referiu a esta natureza dual atribuída à tributação do rendimento das empresas, em que, as tributações autónomas complementam o funcionamento tributário do IRC, afirmando que o sistema tributário mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar.

Para concluir, tendo em conta o facto de as tributações autónomas também incidirem sobre despesas, à imagem do IVA, verificamos a sua compatibilidade com o Direito Comunitário, mais concretamente, com a Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006), por não partilharem a mesma natureza de imposto, ou seja, por não comungarem das mesmas características essenciais. Neste sentido, o CAAD, na sua decisão arbitral de 13/04/2016, relativa ao processo n.º 210/2013-T, afirma que, para um tributo ser considerado incompatível com as regras da Diretiva IVA, é necessário que esse tributo partilhe das características essenciais do IVA, concluindo que as tributações autónomas, por não partilharem essas características, não são incompatíveis com o Direito Comunitário, não ocorrendo qualquer obstáculo à sua utilização no sistema fiscal português.

3.4 Conclusões – Natureza como imposto

Em face do exposto, numa perspetiva atual, podemos concluir que existe um consenso jurisprudencial no que respeita à definição da natureza das tributações autónomas.

Neste consenso, é assumido que as tributações autónomas assumem uma natureza de imposto indireto sobre o rendimento, tributando despesas e de obrigação única, sendo estas as principais características que as diferenciam do IRC.

Considerando outras especificidades deste imposto, nomeadamente as relacionadas com a sua essência de norma anti-abuso, já anteriormente referida, teremos que considerar que as despesas ou rendimentos tributados se referem a encargos que, alegadamente, beneficiam pessoas e que deveriam ser tributados em IRS, pelo que, existe alguma pessoalidade neste imposto, ainda que de forma indireta. Poderemos considerar que seja uma tributação sobre o rendimento pessoal “mascarada” de tributação sobre algumas despesas da empresa, assumindo-se como tal, para efeitos de cálculo dos resultados fiscais da empresa.

Aliás, as tributações autónomas colocam-se, de várias formas, numa perspetiva indireta, em termos de tributação. Assim, tributando despesas assumem, desde logo, a sua vertente de imposto indireto. Visto de outra forma, ao não tributar diretamente a capacidade contributiva da empresa, acaba por assumir, também, a sua natureza indireta face ao IRC.

No entanto, não deixa de ser uma forma de tributação das empresas, existindo uma correlação entre estas e o IRC. Isto porque, as despesas ou rendimentos considerados factos tributários sujeitos a tributação autónoma, são contabilizadas pela empresa e incluídas na determinação do seu resultado líquido que, posteriormente, e após as correções fiscais a ocorrerem na Modelo 22, resultará na matéria coletável sujeita a IRC.

Ou seja, por aqui se explica a correlação a que me refiro acima. Quanto menos encargos sujeitos a tributações autónomas a empresa contabilizar, mais IRC a empresa vai pagar e vice-versa, influenciando, desta forma, a capacidade contributiva da empresa.

Os factos tributários sujeitos a imposto, ocorrem de uma vez só. No momento em que a empresa regista o encargo suscetível de tributação, surge a obrigação de o sujeitar a tributação autónoma. Não fica dependente de outras despesas, nem o seu cálculo é efetuado de forma sucessiva. Desta forma é considerado de obrigação única, contrariamente ao IRC, que é considerado um imposto periódico.

O facto de estarem inseridas no âmbito do CIRC e a sua liquidação ocorrer na sequência do IRC, mais uma vez, não condiciona a sua autonomia nem a sua aplicabilidade, relevando, apenas, o pragmatismo legislativo subjacente ao seu funcionamento enquanto imposto. Ou seja, as tributações autónomas, após o seu registo contabilístico ao longo do ano, por tipologia, são calculadas, uma a uma, gerando a liquidação global que vai fazer parte da Modelo 22, conjuntamente com o IRC, no fim do período de tributação a que a empresa esteja sujeita.

Teremos que refletir qual terá sido o espírito do legislador ao incluir as tributações autónomas no CIRC. Isto porque, o artigo 88º deste código define os factos tributários e as taxas a aplicar, mas não estabelece nenhum regime específico quanto às suas regras de liquidação, competência e prazos de pagamento. O facto de estas situações não estarem definidas especificamente para as tributações autónomas, no CIRC, pode levar a entender que o legislador pretendia consigna-las como complemento ao IRC, aplicando-lhe, dessa forma, as mesmas regras de liquidação e cobrança.

De realçar que a empresa pode registar uma matéria coletável nula, ou seja, em que não ocorre pagamento de IRC e, ainda assim, ter de proceder ao pagamento das tributações autónomas apuradas, daí podermos concluir que, não é pelo facto de estar incluída em termos normativos no CIRC que fica influenciada pela forma de apuramento do IRC.

As tributações autónomas podem, por isso, assumir uma vertente mista ou indiferenciada, visto serem relativas uma tributação sobre despesas ocorrida na esfera da sociedade, mas, em última instância e em teoria, representarem um imposto sobre um putativo rendimento de pessoas singulares. Esta conclusão encontra abrigo no referido anteriormente no âmbito da definição de substituição tributária subjacente às Tributações Autónomas.

Em teoria, a tributação autónoma poderia, também, ser assimilada a uma “Pigouvian Tax”, no que se refere ao estímulo desmotivador da utilização de certas despesas ou pagamentos, no sentido de diminuir a fraude e a evasão fiscal, funcionando estes factos tributáveis como externalidades negativas para a receita fiscal e para a sociedade em geral. Desta forma, a tributação autónoma, pretendendo diminuir o consumo destas despesas e, por sua vez, a fraude e a evasão fiscal que lhes possam estar implícitas, não só ao nível dos impostos, mas também, no que concerne às contribuições das entidades patronais e trabalhadores para a Segurança Social, acaba por proporcionar uma maior equidade, maior transparência e um equilíbrio mais saudável na economia fiscal do país, diminuindo, assim, a externalidade negativa gerada. Um pouco ao encontro do referido no Acórdão n.º 197/2016 do TC, de 13/04 - Proc. n.º 465/2015, *“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.”*

4. Dedutibilidade das Tributações Autónomas

Vamos agora abordar a temática relacionada com a dedutibilidade das tributações autónomas ao lucro tributável, o antes e o depois da reforma do IRC ocorrida em 2014 e uma viagem legislativa e legal pelo código do IRC, Tribunais e CAAD.

4.1 A Contextualização e a abordagem legislativa e legal

A Lei n.º 2/2014, de 16/01, relativa ao Orçamento de Estado para 2014, marcou a discussão relativamente a esta temática, promovendo uma reforma do IRC que se consubstanciou, na esfera do CIRC, numa alteração ao artigo 23º, a introdução do artigo 23º-A e na revogação do artigo 45º.

O artigo 23º do CIRC, anterior à reforma do IRC “impunha” a indispensabilidade dos gastos suscetíveis de produzirem rendimentos sujeitos a imposto, enquanto que o “novo” artigo 23º aligeira a questão, referindo apenas que são dedutíveis todos os gastos incorridos ou suportados para obter os rendimentos sujeitos a IRC.

Esta evolução surge para atenuar a constante litigância decorrente da interpretação conferida à indispensabilidade dos gastos.

A alínea f), do atual n.º 2, do artigo 23º (anterior n.º 1, do mesmo artigo), refere que são considerados gastos os de natureza fiscal e parafiscal. Ou seja, o legislador permite que alguns gastos relativos a impostos (como sejam, imposto de selo, IMT, IVA em algumas circunstâncias, etc.), possam ser deduzidos para efeito de cálculo do resultado fiscal da empresa. Esta alínea poderia abrir a porta a alguma discussão, considerando-se que as tributações autónomas seriam um gasto de natureza fiscal.

No entanto, o artigo 45º do CIRC, revogado, dispunha que não seriam dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, relativos ao IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros, considerando a Administração Fiscal que as tributações autónomas aqui estariam incluídas.

Conforme referido, foi introduzido no CIRC, nesta reforma, o artigo 23º-A, que expôs os encargos que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, especificando, na sua alínea a), que as tributações autónomas também não seriam dedutíveis, sendo esta a principal diferença para o que dispunha o artigo 45º revogado, no que a este tema diz respeito.

Assim, verificamos uma necessidade do legislador de concretizar, na lei, aquilo que, porventura sempre esteve no seu espírito, designadamente, a não dedutibilidade das tributações autónomas ao lucro tributável, para efeito de cálculo do IRC. No fundo, assume que, tal como o imposto calculado (IRC), as tributações autónomas também não são necessárias para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC.

Por outro lado, a própria Modelo 22 de IRC, no seu Quadro 07, atual campo 724, com a seguinte descrição - “IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]”, “determina” que as tributações autónomas, tal como a Derrama, são acrescidas ao Resultado Líquido do Período, sinalizando a “opinião” da Autoridade Tributária e Aduaneira, no que concerne a esta matéria.

Introduzida esta temática, através da viagem legislativa e declarativa, cabe agora iniciar uma análise do que se escreve relativamente à possibilidade de dedução das tributações autónomas no âmbito da determinação do lucro tributável das empresas.

Começamos com opiniões dissonantes e contrárias àquilo que se considera ser o espírito do legislador, como sejam, Fernando Araújo e António Oliveira que argumentam a dedutibilidade das tributações autónomas, da seguinte forma, *“não é, pois, possível enquadrar as tributações autónomas quer como imposto direta ou indiretamente incidente sobre o lucro quer (...) como uma subespécie do IRC”*. Os referidos autores, colocam esta tributação no mesmo espaço tributário que outros impostos, como o IVA ou o imposto de selo que são fiscalmente dedutíveis, na sequência do disposto na alínea f), do n.º 2, do artigo 23º do CIRC. (Araújo, F. C., & Oliveira, A. F., 2014, p. 20 e 21)

Também Pinto, J. A. e Pinto, C. (2014), numa formação da OTOC, concernente à reforma do IRC, expressaram a sua opinião favorável à dedução das tributações autónomas, explicando que, na alínea a), do artigo 23º-A, do CIRC, quando se passou a prever, expressamente, que as tributações autónomas não são fiscalmente aceites, seria razoável estabelecer precisamente o contrário. Efetivamente, até poderia parecer tratar-se de preceito redundante, pois, sendo as tributações autónomas IRC, e não sendo o IRC dedutível, essas tributações também não o seriam. No entanto, na sua ótica, quer a doutrina, quer a jurisprudência, têm considerado que, em bom rigor, as tributações autónomas não são IRC (ou, pelo menos, não serão um imposto sobre o rendimento). E, por isso mesmo, o legislador parece ter pretendido, de forma explícita, afastá-las da concorrência para a determinação do lucro tributável. Tendo sido esse o caso, afigurava-se a estes autores que o legislador deveria ter estabelecido exatamente o contrário, dado que, não se tratando de um imposto sobre os lucros, nenhuma razão existiria para que não fosse aceite para efeitos de determinação do lucro tributável.

Abrindo agora a discussão ao que se escreve pelos vários Tribunais, começamos pelo referido no Acórdão do TCA Sul de 08-03-2018, relativo ao processo n.º 1294/14.0, onde se escreve que mesmo antes das alterações introduzidas no CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Reforma fiscal), os encargos fiscais com as tributações autónomas não eram dedutíveis para efeitos de IRC, como resultava da conjugação dos arts. 23.º, n.º 1, alínea f) e 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, pois, por um lado, o legislador sempre as considerou como IRC e, por outro, não faria sentido que o efeito pretendido pelo legislador com essas tributações autónomas, de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução das despesas por elas tributadas, fosse, depois, contrariado pela dedução dos encargos com essas mesmas tributações.

Ainda neste Acórdão refere-se que as tributações autónomas poderão ser encaradas como uma espécie de norma anti-abuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas: a) não deduzir a despesa; b) deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa; c) provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma.

Em suma, neste Tribunal, defende-se que as tributações autónomas não são dedutíveis, considerando que não há aqui um antes e um depois da reforma do IRC. Realça, ainda, um livre arbítrio concedido às empresas, que acaba por retirar importância às despesas que se sujeitam a tributações autónomas para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC.

Esta visão encontra concordância na jurisprudência emanada pelo STA - Acórdão de 06-04-2016, processo n.º 0363/15, onde se refere que na determinação do lucro tributável, as despesas sujeitas a tributações autónomas são tidas como custo fiscal (parte delas), mas o valor da tributação autónoma que sobre essas mesmas despesas é determinado por lei não é, em si mesmo, tido como custo fiscal para efeitos de determinação do lucro tributável, não podendo ser relevada, para efeitos fiscais, como gastos suportados pela empresa, indispensáveis à realização dos proveitos ou à manutenção da sua fonte produtora.

Este Acórdão conclui referindo que não pode retirar-se da alteração ao Código do IRC, efetuada pela Lei 2/2014, de 16/1, ao estabelecer que as tributações autónomas não são custo fiscal (artº 23º-A, nº 1, alínea a), o entendimento de que antes da entrada em vigor da reforma do IRC essa tributação constituía um custo fiscal para determinação do lucro tributável.

Voltando à génese desta questão, no Acórdão de 27-09-2017, processo n.º 0146/16, do STA, alude-se que a anteriormente pacífica indedutibilidade dos gastos suportados com as tributações autónomas passou a ser questionada depois da jurisprudência do STA e do TC referir que estas incidem sobre factos tributários de natureza instantânea, que correspondem a cada uma das despesas efetuadas, o que suscitou dúvidas quanto à natureza das tributações autónomas como imposto sobre o rendimento e, conseqüentemente, sobre a sua subsunção legal à alínea a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC.

Conforme se refere nesse Acórdão, as dúvidas começaram a surgir ainda antes da reforma do IRC, quando se começou a conjugar o referido no artigo 45º do CIRC (revogado em 2014), no que respeita à não dedutibilidade de impostos que direta ou indiretamente incidissem sobre os lucros (onde o legislador tacitamente incluía as tributações autónomas), com alguma jurisprudência do STA, que surgiu em 2011 e 2012 (e.g. Acórdão STA de 06-07-2011, Processo n.º 281/11 e Acórdão STA de 14-06-2012, Processo n.º 757/11) a relevar as diferenças entre tributações autónomas e IRC, no que concerne à sua natureza instantânea (periodicidade), incidência sobre despesas, e independência face ao IRC, no que concerne à tributação.

No entanto, ainda no Acórdão de 27-09-2017 do STA afirma-se que, *“Ou seja, formalmente, sempre as tributações autónomas foram tratadas no âmbito do IRC, dentro do Código que regula este imposto, sendo liquidadas simultaneamente com este. Essa situação, por si só, poderá ter convencido o legislador da desnecessidade de consagrar expressamente na alínea a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC as tributações autónomas ...”* (...) *“Finalmente, temos de ter em conta que o art.º 23.º-A do CIRC, aditado pela Lei n.º 2/2014, lei que, do mesmo passo, revogou o art.º. 45.º daquele Código, veio solucionar expressamente a questão...”* (...) *“...é hoje seguro que os encargos suportados com as tributações autónomas não são suscetíveis de dedução.”*

Outra abordagem, surge no Acórdão do TCA Sul de 08-03-2018, relativo ao processo n.º 1294/14.0, em que se refere que, *“Tanto mais que, a nosso ver, a teleologia das tributações autónomas impõe a recusa da dedutibilidade dos encargos fiscais suportados com as mesmas. (...) Se a tributação autónoma serve, nestes casos, para fazer face à dificuldade de controlo rigoroso de despesas de carácter empresarial e de carácter pessoal, desincentivando a realização das mesmas, e para compensar a perda de receita fiscal decorrente dessa realização, constituindo, ao final, uma redução do montante dos custos dedutíveis na determinação da matéria tributável, não faria sentido que, depois, fosse permitir a dedução dos encargos com a tributação autónoma.”*

Ou seja, aborda-se aqui a questão lógica e teológica subjacente à existência das tributações autónomas, em que, tendo em conta a razão de ser destas, não faz muito sentido, depois, permitir a sua dedutibilidade.

Analisando as decisões arbitrais emanadas pelo CAAD, verificamos que todas vão no sentido da não dedutibilidade das tributações autónomas.

Na decisão arbitral do Processo n.º 187/2013-T, de 04/03/2014, refere-se que o regime legal das tributações autónomas apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC. Mais se refere que será uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento, podendo o sujeito passivo optar por contabilizar como encargo dedutível o montante da despesa, suportando a respetiva tributação autónoma, ou não a deduzir, sendo tributado pelo rendimento daí decorrente.

Também na decisão arbitral relativa ao Processo n.º 210/2013-T, de 13-04-2016, se expressa o entendimento de que as tributações autónomas integram o regime jurídico do IRC, sendo devidas a este título e estando, por isso, abrangidas pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º (atual artigo 23.º - A) do CIRC, e que, em consequência, os montantes pagos com referência a essas tributações autónomas não constituem encargos dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável.

No entanto, neste processo, o árbitro Amândio Silva votou vencido, sendo a sua opinião de que, até 31/12/2013, as tributações autónomas deveriam ser dedutíveis ao lucro tributável, afirmando que, *“Pelo exposto, como não estamos perante um imposto que incide direta ou indiretamente sobre os lucros, não há, face à letra da lei, qualquer obstáculo legal que impeça, à data dos factos, a dedução das tributações autónomas.”* e, ainda, que, *“Por outro lado, mais importante que um argumento de quantum, a não dedutibilidade destas tributações autónomas, porque relativas a gastos em si mesmo dedutíveis, violaria as regras de apuramento do lucro tributável, previstas nos artigos 17.º e 23.º do Código do IRC.”*

Referiu, também, que, *“Por último, a alteração introduzida à al. a) do n.º 1 do artigo 23.º-A (anterior 45.º) do Código do IRC, com a expressa referência à não dedutibilidade das tributações autónomas não tem, face ao exposto, natureza clarificadora, mas inovadora. Não configurando as tributações autónomas IRC ou um imposto que incide direta ou indiretamente sobre os lucros, a alteração introduzida não esclareceu, mas alterou o enquadramento em sede de IRC das tributações autónomas.”*

Outra decisão arbitral, agora no Processo n.º 6/2014-T, de 27/06/2014, acaba por resumir, de forma objetiva, o entendimento do CAAD, afirmando, expressamente, que as tributações autónomas, embora não constituindo IRC em sentido estrito, estão perfeitamente interligados, devendo conter-se nos “outros impostos” referidos na parte final da alínea a), do n.º 1, do artigo 45º do CIRC.

Analisadas as decisões do CAAD verificamos uma sequência lógica e concordante relativa à não dedutibilidade das tributações autónomas, na esfera da determinação do lucro tributável, como sejam, as decisões emanadas dos Processos n.º 209/2013-T, de 24/02/2014, n.º 79/2014-T, de 02/10/2014 e n.º 95/2014-T, de 12/11/2014, entre outros que se seguiram.

O CEJ, na sua Formação continua de novembro de 2019 – Tributação do rendimento: IRC, transmite a ideia, relativamente à justificação para a não dedutibilidade das Tributações Autónomas, de que as restrições à dedutibilidade fiscal dos gastos são justificadas porque a dedução indevida de gastos, pela inerente redução de imposto a pagar, configura uma situação de abuso de direito que não é aceitável. As restrições à dedutibilidade fiscal pretendem preservar a unidade e coerência do sistema fiscal, logrando evitar a afetação dos recursos da esfera empresarial para a esfera pessoal (sócios, gerentes ou gestores, ou terceiros) e a conseqüente redução da matéria coletável. A empresa visa o lucro, realizando gastos tendo em vista tal objetivo, não sendo de admitir que os mesmos possam servir fins estritamente pessoais ou externos à empresa, afinal, o sujeito passivo de imposto. A dedutibilidade fiscal dos gastos depende pois da convocação de um juízo quanto à sua afetação ao interesse societário, ainda que, a jusante, seja em benefício dos sócios ou outros, acima referidos.

No fundo, esta ideia vai ao encontro das características de norma anti-abuso, conferidas às tributações autónomas e argumenta, também, a favor da sua não dedutibilidade para efeito de determinação do lucro tributável.

4.2 Conclusões

No que respeita à dedutibilidade, para efeito do apuramento do lucro tributável, dos montantes pagos a título de tributação autónoma, por um sujeito passivo de IRC, existe um antes e um depois de 31-12-2013, pelo menos, em termos legislativos.

O facto de antes não estar expressamente previsto na Lei e, a partir de 2014, o legislador ter sentido a necessidade de o colocar na letra da Lei, levou a que muitos autores e causídicos estabelecessem o raciocínio direto do “se antes não estava e agora está, quer dizer que antes estes “gastos” seriam dedutíveis”.

Efetivamente, no anterior artigo 45º do CIRC, entretanto revogado, as tributações autónomas não eram especificamente referidas, limitando-se o legislador a mencionar a não dedutibilidade de outros impostos que directa ou indirectamente incidissem sobre os lucros, estando, no seu pensamento, aqui incluídas estas tributações.

A linha de raciocínio, de forma genérica, estava relacionada com as características associadas às tributações autónomas, interligando-se com o facto de estas incidirem, maioritariamente, sobre despesas e não diretamente sobre os lucros das empresas, sendo que, dessa forma, não poderiam estar enquadradas no artigo 45º do CIRC.

No entanto, após 01 de janeiro de 2014, o legislador estabelece, de forma clara, a partir do artigo 23º-A do CIRC, a não dedutibilidade das importâncias relativas a tributações autónomas.

A litigância em tribunal confirma que as opiniões não eram pacíficas até essa data e, mesmo depois, alguns autores ainda discordaram e se opuseram à ideia da não dedutibilidade, embora com a consolidação do artigo 23º-A, no nosso sistema legal, tanto a litigância como as opiniões contrárias foram-se atenuando, acompanhando a concordância, quase generalizada, relativamente a este assunto.

Analisadas decisões arbitrais do CAAD e vários acórdãos do TCA e STA, verificamos uma concordância quase absoluta no que concerne à não dedutibilidade das tributações autónomas, quer antes, quer depois da reforma do IRC. Resulta da jurisprudência destes tribunais que, as tributações autónomas e o IRC, embora diferentes na sua essência, são complementares na sua aplicabilidade e racionalidade fiscal.

Ou seja, não obstante, a redação do artigo 23º-A pudesse ser melhor conseguida, no sentido de separar, objetivamente, as tributações autónomas do IRC, eliminando de vez as dúvidas remanescentes, tal apenas teria o efeito de “arrumar melhor” as ideias. Isto porque, de facto, estas tributações estão umbilicalmente ligadas ao IRC, ajudando, como já referido, à sua eficiência em termos de liquidação de imposto e respeito pelo princípio da capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Sem esquecer, claro, a perspetiva de norma anti abuso que se confere a estas tributações, no sentido de adequar a tributação das empresas ao mais próximo possível da realidade de cada uma delas, evitando as distorções que lhe possam estar subjacentes, por via destas despesas.

Poderíamos ainda refletir na abrangência tributável deste tipo de imposto, ou seja, as tributações autónomas incidem, em alguns casos sobre despesas, noutros, sobre rendimentos e, ainda, sobre despesas dedutíveis e não dedutíveis. Este elenco tão diversificado, numa perspetiva de aceitar a dedutibilidade destas tributações, iria obrigar a que estas fossem divididas por tributações autónomas passíveis de dedução e outras não.

Não seria possível estar a fragmentar as tributações autónomas desta forma pois seria, ao mesmo tempo, defini-las de forma diferente, consoante o seu objeto de tributação, sendo que, as suas características intrínsecas não se podem flexibilizar à medida de cada facto sujeito, sob pena de cairmos num espectro de incoerência e complexidade que apenas iria beneficiar a sua litigância.

Por fim, importa, ainda, referir que a dedução das tributações autónomas iria ferir de forma indesejável o escopo da sua aplicação e da sua essência de norma anti-abuso e desmobilizadora de comportamentos desviantes por parte das empresas.

Considerar a possibilidade da sua dedução iria desclassificar e desmoralizar o conceito das tributações autónomas, esvaziando o seu conteúdo e eficácia e diminuindo a sua importância no atual sistema fiscal português.

5. Relevância das Tributações Autónomas

Neste capítulo vamos abordar o enquadramento das tributações autónomas como imposto, a sua evolução numa ótica de receita para o Orçamento de Estado, o impacto no IRC e a importância que assume no sistema fiscal português.

5.1 Os impostos e as tributações autónomas

Para introduzir o objetivo proposto neste capítulo entendemos ser necessário, de modo resumido e abrangente, perceber um pouco da essência dos impostos, os seus princípios e finalidades.

O sistema fiscal português é baseado na Constituição da República Portuguesa que define os princípios que orientam todo o sistema tributário. De seguida, apresentámos um conjunto de normativos que nos ajudam a perceber para que servem os impostos enquanto parte integrante do referido sistema.

Assim, dita o n.º 1 do artigo 103º da CRP que *“O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”*

Na alínea h), do n.º 2, do artigo 66º refere-se que compete ao Estado *“Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida.”*

E a alínea b) do artigo 81º da CRP diz, ainda, que é competência do Estado *“Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;”*

A Lei Geral Tributária confere a circunscrição dos pressupostos, fins e objetivos da tributação nos termos seguintes:

O n.º 1, do artigo 4º - Pressupostos dos Tributos, da LGT, refere que, *“Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”*

No artigo 5º - Fins da Tributação, da LGT, consta nos seus n.ºs 1 e 2 que, *“1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”*

Por fim, nos n.ºs 1 e 2, do artigo 7º da LGT – Objetivos e limites da tributação, refere-se que, *“1 - A tributação favorecerá o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante. 2 - A tributação deverá ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência.”*

Face ao exposto, percebemos que os impostos, para além da óbvia finalidade financeira de financiar o Estado têm, também, o objetivo de redistribuição de rendimento e riqueza, promoção do emprego, aforro e investimento, promovendo um Estado mais justo, competitivo e equitativo, de forma a aumentar o bem-estar global de todos os cidadãos.

Também a capacidade contributiva é referenciada como primordial, ou seja, a tributação não deverá ultrapassar as possibilidades de cada um de pagar impostos, refletida no rendimento, na sua utilização e na disposição do património.

Adam Smith, na sua obra *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, de 1776, identifica quatro máximas a que os impostos devem obedecer: (Smith, A., 1983, p. 485 e ss)

1 – *“Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível em proporção das respetivas capacidades.”*

2 – *“O imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas.”*

3 – *“Todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte o pagar.”*

4 – *“Todo o imposto deve ser arquitetado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público.”*

Desta forma percebemos que um sistema fiscal deverá observar a prossecução de princípios prevalentes, como sejam a igualdade, a justiça, a certeza, economia, equidade, simplicidade, baixos custos e capacidade contributiva.

No preâmbulo do CIRC surge a preocupação em referir que os princípios em que assenta um sistema de tributação deverão servir para diminuir a evasão e fraude fiscais, sendo evidenciado o seguinte, *“Espera-se que esse novo relacionamento, a par de um sistema de tributação inspirado por princípios de equidade, eficiência e simplicidade, contribua para que a evasão e a fraude fiscais deixem de constituir preocupação relevante.”*

Os impostos e aqui incluindo as tributações autónomas, como instrumentos fiscais, na prática, consoante a intenção dos governos, permitem desenvolver vários tipos de estímulos, como sejam, o trabalho, a poupança, o investimento, o povoamento do interior, boas práticas ambientais, etc. Portanto, deveriam funcionar provocando efeitos impulsionadores de desenvolvimento económico e social, à medida dos desejos e das políticas económicas e fiscais de cada país.

Tendo em conta o referido e atendendo às características intrínsecas das tributações autónomas, verificamos que a gestão desta tributação, pelos sucessivos governos, ao longo dos anos, escapa da “normal” intenção reguladora do sistema fiscal, em termos macro, direcionando-se, especificamente, para a sua função declarada de “norma anti-abuso” e, menos declarada, de angariadora de receita fiscal de forma simples e objetiva.

Até porque, a situação ideal seria os cidadãos terem a perceção de que aquilo que pagam ter uma aplicação direta em benefícios públicos e sociais para todos, que no caso em concreto das empresas e das tributações autónomas, poderíamos concretizar com a perspetiva de norma anti-abuso e de “harmonização” da capacidade contributiva, modificando comportamentos e permitindo uma concorrência mais leal e honesta entre as empresas.

Mas, não é isso que acontece. No caso das tributações autónomas, há cada vez mais a perceção, entre os empresários, que se transformou numa tributação cujo principal objetivo é a arrecadação de impostos de forma simples, direta e de fácil cobrança, por parte do Estado, perdendo, cada vez mais, a sua essência de norma anti-abuso.

Nabais, C. (2012), afirmou, continuando muito atual a sua preocupação, que *“com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que entretanto se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais...”* (Nabais, C., 2012, p. 27)

Palma, C. (2012) vai ao encontro desta ideia, referindo que a justificação da criação de tributações autónomas, face às necessidades de obtenção de receitas que permitam atingir o desejável equilíbrio orçamental, parece radicar mais numa lógica de cobrança.

Dinis, A. C., e Cidália Lopes (2015) em reflexões sobre esta temática, apresentadas no Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria declararam, a propósito da reforma do IRC que, ao invés do objetivo de se tornar o IRC um imposto mais aliciante, com a redução da taxa nominal de IRC, como seria pretendido, o aumento das tributações autónomas leva a que, na prática, a taxa efetiva de IRC se mantenha elevada, fazendo com que o regime fiscal português perca atratividade, pelo que deve, por isso, o estado português repensar as suas fontes de financiamento, sob pena de Portugal perder capacidade para atrair investimento nacional e estrangeiro.

5.2 Análise da informação estatística

A informação que iremos tratar foi recolhida no Portal das Finanças em 09-09-2020, no seguinte endereço eletrónico:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

Entendemos ser importante iniciar a nossa análise em 2005, no sentido de perceber a efetiva preponderância das tributações autónomas ao longo dos anos, no sistema fiscal português.

Decidimos, ainda, apresentar, para além das tributações autónomas, a informação relativa às declarações entregues, IRC liquidado, IRC a pagar e o total a pagar pelas empresas. O objetivo deste ampliação da informação analisada foi oferecer uma visão mais abrangente do impacto destas tributações e perceber o contexto em que a sua evolução ocorre.

Importa, de forma resumida, esclarecer que o IRC liquidado obtém-se da coleta de imposto, acrescida da derrama estadual, deduzida das importâncias referentes à dupla tributação jurídica e económica, dos benefícios fiscais, o AIMI pago e o PEC.

O IRC a pagar resulta do IRC liquidado, acrescido do resultado da liquidação (art.92º do CIRC), deduzindo retenções na fonte, pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta.

O Total a pagar, aquando da entrega da Modelo 22, surge do IRC a pagar (ou eventual IRC a recuperar) somado com o IRC de períodos anteriores, a reposição de benefícios fiscais, a derrama municipal, as tributações autónomas, os juros compensatórios e de mora, deduzido da dupla tributação jurídica internacional - Países com CDT.

Efetuada as explicações prévias que consideramos essenciais para uma leitura esclarecida da informação disponibilizada, começamos por apresentar as Tabelas 1 e 2:

Tabela 1*Valores Globais 2005 a 2018*

ANOS	Nº DE DECLARAÇÕES ENTREGUES	IRC LIQUIDADO	IRC A PAGAR	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	TOTAL A PAGAR
	(Valor absoluto)	(Milhões de Euros)	(Milhões de Euros)	(Milhões de Euros)	(Milhões de Euros)
2005	360 299	2 831	1 091	198	1 454
2006	373 021	3 455	1 522	205	1 949
2007	379 772	3 973	1 582	220	1 963
2008	388 958	3 734	1 158	366	1 580
2009	390 498	3 492	1 414	371	1 840
2010	393 891	2 977	1 033	360	1 553
2011	419 546	2 812	814	534	1 325
2012	421 430	2 802	992	491	1 650
2013	429 148	2 779	953	465	1 500
2014	440 168	3 559	1 039	551	1 559
2015	452 683	3 631	1 033	507	1 527
2016	464 780	4 333	1 538	492	2 076
2017	475 119	4 493	1 440	510	1 997
2018	492 935	4 991	1 489	541	2 052

Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

Tabela 2*Evolução percentual 2005 a 2018*

EVOLUÇÃO %	Nº DE DECLARAÇÕES ENTREGUES	IRC LIQUIDADO	IRC A PAGAR	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	TOTAL A PAGAR
2005/06	3,53%	22,04%	39,51%	3,54%	34,04%
2006/07	1,81%	14,99%	3,94%	7,32%	0,72%
2007/08	2,42%	-6,02%	-26,82%	66,20%	-19,52%
2008/09	0,40%	-6,48%	22,14%	1,47%	16,47%
2009/10	0,87%	-14,75%	-26,94%	-2,96%	-15,60%
2010/11	6,51%	-5,52%	-21,24%	48,22%	-14,67%
2011/12	0,45%	-0,38%	21,94%	-8,02%	24,52%
2012/13	1,83%	-0,81%	-3,91%	-5,24%	-9,08%
2013/14	2,57%	28,06%	8,99%	18,49%	3,94%
2014/15	2,84%	2,04%	-0,55%	-7,91%	-2,06%
2015/16	2,67%	19,32%	48,88%	-2,96%	35,92%
2016/17	2,22%	3,68%	-6,38%	3,46%	-3,79%
2017/18	3,75%	11,10%	3,36%	6,09%	2,73%

Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

Como podemos observar da leitura conjunta destas duas tabelas, verifica-se um incremento regular das declarações entregues, ao longo dos anos. Isto indica que há cada vez mais sujeitos passivos no sistema, resultando num aumento de contribuintes suscetíveis de pagarem impostos.

O IRC liquidado, a partir de 2008 começou a refletir os efeitos da crise financeira que abalou o mundo, com origem nos Estados Unidos, mas com reflexos a nível global. É interessante perceber que, nesta rubrica, as maiores quebras ocorreram no período pré “Troika”, ou seja, entre 2008 e 2010.

A assistência financeira a Portugal que ocorreu entre maio de 2011 e maio de 2014, ficando o país sujeito a um duro programa de ajustamento financeiro, não provocou muitas alterações no IRC liquidado que, embora em quebra, se manteve relativamente estável. Curiosamente, o maior incremento ocorreu em 2014, ano de saída da “Troika”, repetindo-se novos aumentos significativos em 2016 e 2018. De referir que, apenas em 2016 se superaram os valores de IRC liquidado anteriores à crise financeira (2007).

No IRC a pagar ocorre um óbvio decréscimo que se iniciou em 2008, passou pelos anos da “Troika” e prolongou-se até 2016, ano em que ocorreu um forte aumento, estabilizando, ligeiramente em quebra, em 2017 e 2018. Será importante realçar que os valores de IRC a pagar no pós “Troika” e até 2018, ainda não superaram os valores de 2007, sublinhando os efeitos da crise económico-financeira a médio e longo prazo.

O total a pagar, pelos sujeitos passivos de IRC, que resulta da liquidação obtida do Quadro 10, da Modelo 22 de IRC, regista uma evolução muito semelhante ao IRC a pagar, embora com valores mais elevados, em resultado da inclusão da derrama municipal e, principalmente, das tributações autónomas.

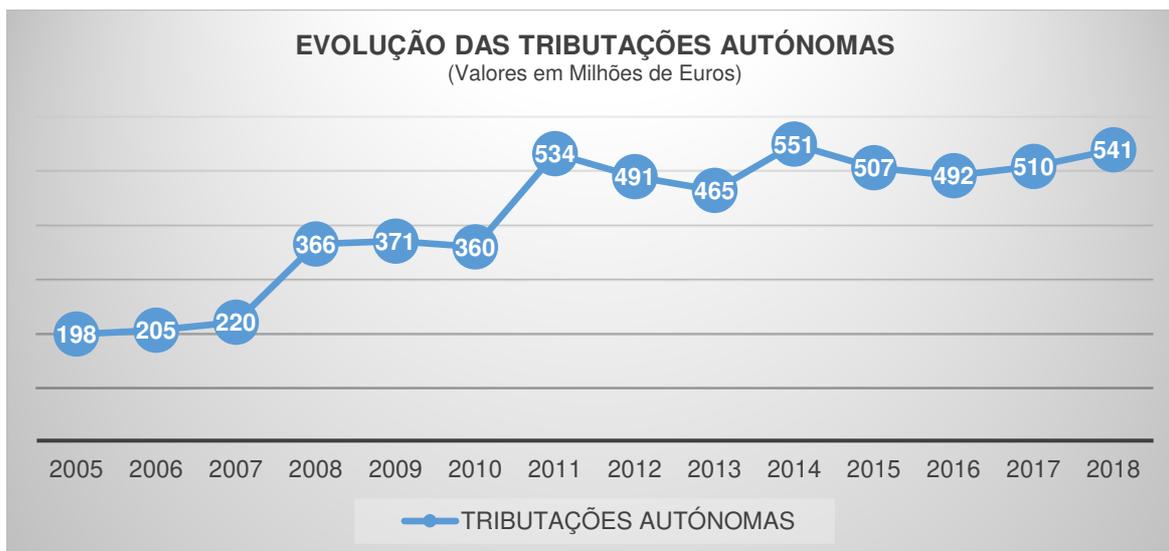
Nesta variável, os montantes de 2007 foram ultrapassados em 2016, também fruto do forte incremento verificado nas tributações autónomas entre estes anos.

Analisada a evolução das tributações autónomas, desde 2005, verificamos um crescimento de 173% entre 2005 e 2018, de 169% entre 2005 e 2011 e de 1% entre 2011 e 2018. Servem estes intervalos de análise para demonstrar a evolução a médio e longo prazo deste tipo tributação e a sua relativa estabilização desde 2011.

Na Figura 1, que abaixo apresentamos, fica demonstrada a evolução das tributações autónomas no intervalo temporal de 2005 a 2018:

Figura 1

Evolução das Tributações Autónomas 2005 a 2018



Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

As tributações autónomas registaram incrementos significativos em 2008 e 2011, sendo necessário perceber o que estimulou estes aumentos.

Ora, em 2008, através da Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro, ocorreram duas mudanças relevantes com um forte impacto neste tipo de tributação:

- A taxa de tributação autónoma sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas foi elevada para o dobro (de 5% para 10%) e,
- As despesas dedutíveis relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com custo de aquisição superior a 40.000 Euros, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito, passaram a ser tributadas a 20%;

No que concerne a 2011, através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE 2011) foram promovidas as seguintes alterações:

- Alterou-se a incidência da tributação autónoma nos encargos sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas, passando esta a incidir sobre todos os encargos, independentemente de serem ou não dedutíveis fiscalmente e,
- Aumentaram-se em 10 pontos percentuais as taxas de tributação autónoma para os sujeitos passivos que apresentaram prejuízos fiscais no período a que respeitam as mesmas;

Em 2014 também ocorreu um ligeiro crescimento no imposto arrecadado, encontrando justificação nas alterações desencadeadas pela Lei nº2/2014, de 16 de janeiro, que enquadrou a reforma do IRC e que veio aumentar, significativamente, a tributação das viaturas ligeiras de passageiros.

De seguida, não obstante as tributações autónomas não estarem refletidas no IRC liquidado e no IRC a pagar, importa perceber a importância que esta tributação assume relativamente a estas variantes e, mais importante para a análise, o seu impacto naquilo que é realmente pago pelos sujeitos passivos/empresas.

Será importante recordar que, após a determinação do IRC liquidado, são tidas em contas as retenções na fonte, pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta, eventualmente efetuados pelos sujeitos passivos. Estes “adiantamentos” poderão resultar num IRC a recuperar, por já ter sido pago IRC em excesso.

No entanto, para a presente análise, optámos apenas pelas situações em que ocorre IRC a pagar, sendo certo que, no “Total a pagar”, já estão incluídas todas as situações, mesmo as relativas àquelas em que o seu ponto de partida é um eventual IRC a recuperar.

Para o efeito, preparamos a seguinte Tabela que, tendo em conta os valores da Tabela 1, pondera a tributação autónoma no total de cada uma das rubricas apresentadas:

Tabela 3

Ponderação das Tributações Autónomas 2005 a 2018

PESO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS NO IRC LIQUIDADO	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS NO IRC A PAGAR	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS NO TOTAL A PAGAR
2005	6,99%	18,15%	13,62%
2006	5,93%	13,47%	10,52%
2007	5,54%	13,91%	11,21%
2008	9,79%	31,58%	23,15%
2009	10,62%	26,24%	20,16%
2010	12,09%	34,85%	23,18%
2011	18,97%	65,58%	40,27%
2012	17,52%	49,47%	29,75%
2013	16,74%	48,79%	31,00%
2014	15,48%	53,04%	35,34%
2015	13,97%	49,11%	33,23%
2016	11,37%	32,01%	23,72%
2017	11,34%	35,38%	25,51%
2018	10,83%	36,31%	26,35%

Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

Através desta informação conseguimos perceber a crescente importância desta tributação, na esfera do IRC, com picos evolutivos verificados em 2008, 2011 e 2014, na sequência das alterações nas tributações autónomas referidas anteriormente.

Este tipo de tributação atingiu o seu pico de relevância em 2011, ano em que alterações significativas com impacto positivo nas tributações autónomas coincidiram com um período de forte contração, resultado da crise económica e financeira que assolou o país e que provocou a redução do imposto pago pelas empresas. Ou seja, estas duas realidades, que se inter-relacionam, tiveram um efeito antagónico dentro do IRC, provocando a redução do IRC em si mesmo, embora contrariado por um forte crescimento nas tributações autónomas.

Após 2014, o peso das Tributações Autónomas no total a pagar diminuiu, estabilizando na ordem dos 25%, entre 2016 e 2018. Esta estabilização acontece num período de forte desenvolvimento e crescimento económico em que o IRC pago pelas empresas aumenta, fazendo com que, após os picos de 2011 e 2014, o peso das tributações autónomas, no total do IRC, diminua.

Será seguro dizer que, face ao comportamento de ligeira subida, do peso das tributações autónomas no total a pagar, entre 2016 e 2018, provavelmente, esta tributação atingiu o seu nível de equilíbrio, na esfera global do IRC.

Podemos, de seguida, observar graficamente, a importância das tributações autónomas no total do imposto efetivamente pago pelas empresas:

Figura 2

Evolução das Tributações Autónomas no Total a pagar



Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

A realidade é que, neste momento, quase todas as empresas pagam tributações autónomas, independentemente de apresentarem bons ou maus resultados e, também, do ciclo económico que se vive no país, tornando esta tributação numa importante fonte de receita fiscal para o Estado português.

Outra forma de perceber a dimensão assumida pelas tributações autónomas e o seu impacto nas empresas, resulta da análise e da perceção de quanto onera esta tributação, em média, cada empresa ou sujeito passivo de IRC, em Portugal.

Assim, de forma simples e objetiva, ponderamos o valor de cada uma das rubricas que temos vindo a analisar, com o número de declarações entregues em cada ano (valores que podemos observar na Tabela 1).

Desta forma, obtemos a seguinte informação:

Tabela 4

Valores por declaração entregue 2005 a 2018

ANOS (VALORES EM EUROS)	IRC LIQUIDADO POR DECLARAÇÃO ENTREGUE	IRC A PAGAR POR DECLARAÇÃO ENTREGUE	TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS POR DECLARAÇÃO ENTREGUE	TOTAL A PAGAR POR DECLARAÇÃO ENTREGUE
2005	7 857,36	3 028,04	549,54	4 035,54
2006	9 262,21	4 080,20	549,57	5 224,91
2007	10 461,54	4 165,66	579,29	5 168,89
2008	9 599,68	2 976,44	940,06	4 061,47
2009	8 941,97	3 621,02	950,07	4 711,93
2010	7 557,12	2 622,55	913,96	3 942,72
2011	6 703,61	1 939,27	1 271,86	3 158,57
2012	6 648,59	2 354,22	1 164,69	3 915,51
2013	6 475,94	2 221,49	1 083,76	3 495,92
2014	8 085,20	2 360,58	1 251,95	3 542,59
2015	8 022,16	2 282,77	1 121,08	3 373,68
2016	9 323,24	3 310,15	1 059,63	4 466,32
2017	9 455,95	3 031,63	1 072,44	4 203,59
2018	10 125,50	3 020,38	1 096,65	4 162,45

Fonte: Portal das Finanças em 09-09-2020 – Elaboração própria.

Como podemos ver, em média, desde 2011, cada empresa ou sujeito passivo de IRC paga acima de 1.000,00 euros de tributação autónoma por ano, ficando assim duas realidades demonstradas, por um lado, o impacto que este imposto tem nas empresas e, por outro, a importância que assume para o Orçamento de Estado.

A título de exemplo, relativamente à importância dos montantes arrecadados em tributação autónoma, registando 541 milhões de euros em 2018, será de referir que, de acordo com o Relatório do OE 2018, este valor cobre a despesa prevista, por exemplo, com agricultura e pescas, ou ainda, Ciência e Tecnologia, representando um terço do gasto previsto pelo Estado em Segurança e Administração Interna.

5.3 Conclusões

O peso das tributação autónoma, no total a pagar, no âmbito da liquidação do IRC, é muito relevante, demonstrando a importância destas no sistema fiscal português, mas também, a sua cada vez menos relevância acessória na esfera do IRC. Desta forma, até poderia ser considerada, em

termos teóricos, a sua autonomização face ao IRC, no entanto, este raciocínio poderá estar enviesado por uma ótica financeira e meramente angariadora de receita fiscal.

Para termos uma visão mais abrangente teremos que incluir na análise a sua não menos importante função (e que esteve na sua génese) de coartar o planeamento fiscal abusivo por parte das empresas e que se enquadra na esfera do IRC, pois é na eficiência deste imposto que se reflete a eventual diminuição das despesas sujeitas a tributação autónoma, sendo que esta situação teria de ser bem ponderada se a tendência fosse autonomizar este tipo de tributação.

O objetivo não deveria ser a mera arrecadação de receita, mas sim, recuperar a sua essência intrínseca de tributação para reduzir o abuso de certas despesas, isto no sentido de ser coerente, entendível e aceitável pelas empresas que, neste momento, apenas intuem a sua existência no sentido da receita garantida para o Estado. Tentar encontrar um ponto de equilíbrio entre as duas vertentes seria a situação ideal.

O ocorrido em 2011, com as alterações nas tributações autónomas e o peso que estas atingiram no IRC, tendo como pano de fundo o advento da “Troika” e das obrigações que daí resultaram para o Estado português, através do seu memorando e que se consubstanciaram num enorme aumento dos impostos para os contribuintes portugueses, apenas serviu para constatar a importância desta tributação numa perspetiva de angariação de receita fiscal.

A tributação autónoma é receita garantida. São tributadas, essencialmente, despesas das quais as empresas não conseguem ou não pretendem abdicar, daí a simplicidade tributável deste imposto conjugada com a necessidade de arrecadação de receitas por parte do Estado.

Conforme referido, o montante arrecadado deste imposto acaba por atingir uma dimensão de tal forma relevante que nenhum governo tem coragem de promover alterações que possam diminuir esta receita, pelo contrário, nem sequer se colocando, nesta vertente, a questão política de natureza ideológica que poderia, de alguma forma, atendendo aos normais ciclos políticos, provocar algum tipo de alteração nestas tributações.

Conclusões Finais, Limitações e Futuras Linhas de Investigação

As tributações autónomas são uma versão de imposto muito específica e um caso *sui generis* no âmbito dos sistemas fiscais a nível mundial, assumindo, atualmente, enquanto fórmula tributável, uma particular importância no sistema fiscal português.

No âmbito da presente tese procuramos encontrar a resposta para a questão da natureza, enquadramento e importância das tributações autónomas no atual contexto fiscal português, tendo sido delineados objetivos que nos ajudaram a alcançar, metodicamente, o desiderato pretendido, designadamente, uma descrição das tributações autónomas, estudo e interpretação da sua origem, essência e evolução, avaliação da sua natureza, legalidade e constitucionalidade, aferição da dedutibilidade ao lucro tributável e análise da sua importância no Orçamento de Estado e conseqüente impacto nas empresas.

A configuração desta tese privilegiou a inserção das conclusões em cada um dos capítulos desenvolvidos, pelo que, neste momento, importa apenas deixar o apontamento final, tentando sintetizar o desfecho da abordagem pretendida às tributações autónomas.

No que concerne à sua natureza e o seu enquadramento como imposto, podemos afirmar que as tributações autónomas já estão consensualmente definidas. São consideradas uma tributação indireta sobre o rendimento, tributando despesas e de obrigação única. Na sequência da sua essência de norma anti-abuso podemos referir que há uma certa personalidade nestas tributações, ou seja, elas acabam por tributar, de forma indireta e na esfera de quem suporta as despesas, alegados rendimentos, obtidos pelos sócios, gerentes ou outros colaboradores das empresas que, de outra forma, nunca seriam tributados na sua esfera pessoal.

As tributações autónomas assumem uma vertente mista ou indiferenciada, até “camaleónica”, visto estar em causa uma tributação sobre determinadas despesas (e rendimentos autónomos), que, em teoria, se referindo a putativos rendimentos de pessoas singulares, não deixam de ser uma forma de tributação das empresas, existindo, até, uma correlação entre estas e o IRC. Isto porque, as despesas consideradas factos tributários sujeitos a tributação autónoma, são contabilizadas pelas empresas e incluídas na determinação da matéria coletável sujeita a IRC. Assim, quanto menos encargos sujeitos a tributações autónomas a empresa contabilizar, mais IRC a empresa vai pagar e vice-versa, influenciando, desta forma, a sua capacidade contributiva.

No que se refere à sua constitucionalidade, estas tributações também já encontraram o seu ponto de equilíbrio. O n.º 2 do artigo 104º da CRP é taxativo quando refere que a tributação das empresas opera, fundamentalmente e não exclusivamente, sobre o seu rendimento real, abrindo a porta à coexistência destas tributações na esfera do IRC, pacificando a sua aceitação constitucional no sistema fiscal português.

As tributações autónomas e o IRC são objetivamente diferentes, mas, em simultâneo, também o são complementares. Esta complementaridade surge do facto de estas tributações tornarem o IRC mais eficiente, exercendo uma função regulatória que, impedindo ou desmotivando despesas abusivas, acaba por tornar o IRC um imposto mais justo e mais adaptado à capacidade contributiva de cada contribuinte, promovendo, em simultâneo, princípios constitucionais importantes, tais como igualdade e proporcionalidade e permitindo determinar, de forma mais clara e objetiva o rendimento real dos sujeitos passivos.

A discussão à volta da dedutibilidade das tributações autónomas ao lucro tributável apurado encontra o seu ponto de viragem no final de 2013. De facto, a partir de 2014, o artigo 23º-A do CIRC expressa, objetivamente, a não dedutibilidade das importâncias relativas a tributações autónomas, terminando com a litigância ocorrida até essa data. No entanto, não obstante a discussão ocorrida, a jurisprudência dos vários tribunais, quer antes, quer depois de 2014, sempre foi consensual no sentido da não dedutibilidade das tributações autónomas.

A dedução das tributações autónomas, no fundo, iria contrariar o objetivo da sua existência, visto que colocaria em causa a sua essência de norma anti-abuso e desmobilizadora de comportamentos desviantes por parte das empresas, esvaziando o seu conteúdo e eficácia e diminuindo a sua importância no atual sistema fiscal português.

Em termos do impacto das tributações autónomas nas empresas, via Orçamento de Estado, podemos constatar que estas assumem uma preponderância relevante no total a pagar, no âmbito da liquidação do IRC. Em 2008, 2011 e 2014, estas tributações, fruto de alterações legislativas, registaram um forte acréscimo, seguidas de uma certa estabilização, em alta, dos valores arrecadados. Pelos valores em causa e comparados com algumas despesas do Estado podemos constatar a sua importância, também, numa ótica financeira e meramente angariadora de receita fiscal.

Com efeito, conforme foi possível observar, o valor relativo a tributações autónomas, por declaração entregue, acaba por ser um bom indicador para demonstrar a importância desta rubrica no orçamento das empresas e nos rendimentos do Estado, acabando por ser uma receita garantida e simples de cobrar.

A dicotomia entre arrecadação de receita e a sua essência intrínseca de norma anti-abuso é, talvez, a maior discussão que envolve os fundamentos desta tributação, nos dias de hoje e para o futuro, visto, a coerência, compreensão e aceitação, por parte de quem paga impostos serem pilares fundamentais para o bom funcionamento de um sistema fiscal.

Pretende-se que um sistema tributário seja simples, harmonioso, estável e entendível. Será que os sujeitos passivos conseguem ver as tributações autónomas desta forma, com todas as suas alterações legislativas, aumento da tributação e da base tributável? Esta é uma boa base de trabalho para o futuro, ou seja, perceber como os sujeitos passivos intuem esta tributação e como se comportam face a ela. Isto porque, tendo em conta a sua importância no combate à fraude e evasão fiscal, a evolução crescente da sua receita tem demonstrado que alguma coisa não bate certo.

Há despesas que as empresas não conseguem evitar e que decorrem do tipo de atividade que desenvolvem, como sejam, as ajudas de custo, representação e as relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros. Aqui, evidentemente que também ocorre a tentativa de desmobilizar os comportamentos fraudulentos, no entanto, sendo estas, algumas despesas essenciais para a atividade de algumas empresas, faz sentido uma taxa de tributação tão elevada? Isto porque, uma das funções dos impostos é não interferir na organização económica das empresas, ou seja, assegurar a sua neutralidade nas escolhas ao nível empresarial. Será que as tributações autónomas cumprem este pressuposto?

Outra das questões pertinentes que se pode colocar, atualmente, está relacionada com o peso das viaturas ligeiras de passageiros elétricas ou híbridas nas empresas e o seu efeito nas tributações autónomas. Objetivamente, em termos globais, não se tem observado uma redução destas tributações, nem a sua mitigação fruto de um qualquer planeamento fiscal das empresas a este nível.

O objetivo seria lutar contra o planeamento fiscal abusivo, ou seja, impedir que os sujeitos passivos tomem comportamentos considerados prejudiciais para a coleta de imposto. Daí a existência das tributações autónomas, no sentido da mitigação deste tipo de condutas nas empresas. Para que, no momento das decisões sobre determinadas despesas ou pagamento de rendimentos, estas ponderem se realmente vale a pena produzir tributações autónomas.

Tendo em conta os objetivos das tributações autónomas e a razão de ser da sua existência, não deixa de ser interessante perceber a sua evolução crescente, ficando no ar algumas questões, como sejam, qual será o sentimento das empresas face a este aumento, porque não se sentem desincentivadas a efetuar menos despesas sujeitas a tributação autónoma ou será que, pelo seu “planeamento fiscal”, compensa efetuar tributações autónomas e, ainda, tendo em conta as despesas que estão sujeitas a tributação (e os rendimentos), saber se a função de norma anti-abuso estará a funcionar corretamente.

Seria interessante uma estatística que permitisse identificar o peso de cada tipologia de tributação autónoma, no total destas tributações, informação discriminada no Quadro 13, da Modelo 22 de IRC. Desta forma, fragmentando a sua base tributável, poderia perceber-se o que leva à variação positiva desta tributação ao longo dos anos, qual tem sido a reação dos sujeitos passivos às sucessivas alterações nas tributações autónomas e se o efeito de norma anti-abuso tem algum efeito dissuasor nas suas opções fiscais.

Referências Bibliográficas

- Araújo, F. C., & Oliveira, A. F. (2014). "A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as Tributações Autónomas", *Cadernos de Justiça Tributária* (Vols. N.º 3 - Janeiro/março). CEJUR.
- AT. (2017). Ficha Doutrinária. *Processo N.º 1519/17*. AT.
- AT. (2020). CIRC. 11. Tributária e Aduaneira, Autoridade.
- AT. (2020). *Lei Geral Tributária*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2018). *Lições de Fiscalidade* (6ª ed., Vols. Volume 1 - Principios Gerais e Fiscalidade Interna). Almedina.
- CEJ, C. d. (2019). *Tributação do Rendimento: IRC - 2019 - Formação Continua*.
- Constituição da República Portuguesa. (2020). *Parlamento*. Obtido de Assembleia da República.
- Dinis, A. C., & Cidália Lopes. (2015). XV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria ISCAC-OTOC. *O papel das Tributações Autónomas no regime fiscal das sociedades em Portugal: Breves reflexões.*, (p. 21). Coimbra.
- Fernandes, R. O. (2008). *Jusprático IRS 2008* (1ª ed.). Lisboa: Wolters Kluwer Portugal.
- Finanças, M. d. (2017). *Relatório OE 2018*. Lisboa.
- Mesquita, M. R. (maio de 2014). Tese de Mestrado. *A tributação Autónoma no CIRC - A sua (in)coerência*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2010). *Relatório OE 2010*.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2011). *Relatório OE 2011*.
- Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Morais, R. D. (2014). *Sobre o IRS* (3ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Morujão, N. M. (Abril-Junho 2016). *Revista Revisores e Auditores. Leis Interpretativas em Direito Fiscal*.
- Nabais, C. (2012). *Direito Fiscal* (7ª Edição ed.). Almedina.
- Nabais, C. (2015). *Direito Fiscal* (8ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, C. (2012). Investir e Tributar no Atual Sistema Fiscal Português. *O Memorando da Troika e as empresas*. N.º 5, p. 27. Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho: Almedina.

- Palma, C. (2012). Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional N.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, N.º 2, Ano 5, pp. 241-255.
- Pereira, P. R. (2011). Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0281/11, de 6 de Julho de 2011, 2.ª Secção. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, N.º 3, Ano 4, pp. 267-273.
- Pinto, J. A., & Pinto, C. (2014). Reforma do IRC. *Formação Eventual - OTOC-EVE0114*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Ricardo, J. F. (2015). *Direito Tributário* (18ª Edição ed.). Vida Económica.
- Sanches, S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª Edição ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Silva, A. C. (2017). IRC - Despesas de Representação. *Jornal de Negócios*, 31.
- Silva, A. J. (Março de 2015). As Tributação Autónomas: notas técnicas e práticas para estudo. *Revista TOC N.º 180*, pp. 39-41.
- Smith, A. (1983). *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações, Vol II*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Sousa, A. (2011). *IRC e aspetos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas* (Vols. Sebenta da formação eventual 0311 - Tema 2). Lisboa: OTOC.
- Vida Económica. (2009). Tributação Autónoma subverte princípios do IRC. *Revista Contabilidade & Empresas*, 5.

Jurisprudência

Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional, de 12/01/2011 – Proc. n.º 204/2010;
Acórdão n.º 310/2012 do Tribunal Constitucional, de 20/06/2012 – Proc. n.º 150/2012;
Acórdão n.º 197/2016 do Tribunal Constitucional, de 13/04/2016 – Proc. n.º 465/2015;
Acórdão n.º 85/2013 do Tribunal Constitucional, de 05/02/2013 – Proc. n.º 121/2012;
Acórdão n.º 267/2017 do Tribunal Constitucional, de 31/05/2017 – Proc. n.º 466/2016;
Acórdão n.º 395/2017 do Tribunal Constitucional, de 12/07/2017 – Proc. n.º 751/2016;
Acórdão n.º 107/2018 do Tribunal Constitucional, de 22/02/2018 – Proc. n.º 1430/2017;
Acórdão do TCA Sul, de 08/03/2018 referente ao Processo n.º 1294/14;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 0281/11, de 06/07/2011;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 0757/11, de 14/06/2012;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 0470/14, de 21/01/2015;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 0363/15, de 06/04/2016;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 01320/16, de 19/04/2017;
Acórdão do STA referente ao Processo n.º 0146/16, de 27/09/2017;
Decisão Arbitral do CAAD, de 24/02/2014, referente ao Processo n.º 209/2013-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 04/03/2014, referente ao Processo n.º 187/2013-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 27/06/2014, referente ao Processo n.º 06/2014-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 02/10/2014, referente ao Processo n.º 79/2014-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 12/11/2014, referente ao Processo n.º 95/2014-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 13/04/2016, referente ao Processo n.º 210/2013-T;
Decisão Arbitral do CAAD, de 28-06-2018, referente ao Processo n.º 630/2017-T;