



Escola de Ciências Sociais e Humanas

Mestrado em Direito das Empresas

A tributação autónoma no âmbito do IRC

Walcemir de Azevedo de Medeiros

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em
Direito das Empresas

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães, Professor Coordenador do ISCAL.

Junho, 2017

A Rosa, João, Dinei, Neca, Deno e Ley.

A Neuci, Renata e Flávia.

A Jolie.

Aos meus professores.

Resumo

Controversas em alguns aspetos, há 26 anos foram as Tributações Autónomas instituídas no âmbito do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – IRC. A princípio extrafiscal, a finalidade dessas tributações autónomas modificou-se com o passar do tempo. Hoje possuem também relevância reditícia, eis que o produto de sua arrecadação já configura importante componente da receita pública de Portugal. Em decorrência, já do outro lado do balcão, como elementos integrantes dos gastos os contribuintes, as Tributações Autónomas em IRC afetam significativa e negativamente o resultado económico das empresas. A propósito, sabe-se que, em última análise, a cobrança de impostos caracteriza transferência compulsiva de riqueza das famílias e empresas para o Estado. Nem sempre, todavia, essa transferência é feita de maneira correta. Seja em virtude de falhas na edição, pelo legislador, ou de equivocada aplicação, pelo fisco ou pelo próprio contribuinte, da norma jurídica que os institui ou regula, impostos em geral podem vir a ser exigidos ou liquidados em desconformidade com a referida norma jurídica ou com a Constituição da República e seus princípios. O prejuízo, em regra, é mesmo do contribuinte. Com as Tributações Autónomas em IRC não é diferente. E o objetivo do presente trabalho é fazer criteriosa análise das normas jurídicas que instituem ou regulam essas tributações autónomas, de modo a verificar possíveis desconformidades com as normas jurídicas a elas aplicáveis. Nessa análise, buscar-se-á compreender os elementos formadores dos enunciados normativos que regulam as modalidades de Tributação Autónoma em IRC, suas vicissitudes e particularidades, nomeadamente quanto à incidência e matéria coletável de cada uma delas. Pretende-se, como resultado, produzir informações que possam ser aproveitadas, pelas sociedades comerciais, em tomadas de decisão relacionadas à matéria. Tenciona-se ainda, a partir dessa investigação, formular argumentos que possam ser úteis às empresas na defesa de seus interesses em eventuais contenciosos fiscais acerca das Tributações Autónomas em IRC.

Palavras-chave: empresa, fiscalidade, tributação autónoma, IRC.

Abstract

Controversial in some aspects, autonomous taxation was established 26 years ago within the framework of corporate income tax (*Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas*, IRC). Initially extrafiscal, the purpose of these autonomous taxes, changed in time. Today they are also significant in terms of public credit, as this tax collection is an important component of the public revenue in Portugal. Concurrently, as an integral component of taxpayer spending, autonomous taxation with IRC has a significant negative impact on the economic performance of companies. Ultimately, tax collection is the enforced transfer of wealth from families and companies to the state. However, this transfer is not always done correctly. Either by error in the legal text (by the legislator) or erroneous application of the legal standards that establish or regulate taxes (by the tax authorities or the taxpayer), taxes in general may be demanded or settled without conforming with the aforementioned legal standards or with the Constitution and its principles. As a rule, the taxpayer is always negatively impacted. The case is no different with autonomous taxation. The goal of this study is to carefully analyze the juridical norms establishing or regulating autonomous taxes in order to verify possible nonconformities with the applicable legal standards. This analysis seeks to understand the elements of the normative statements that regulate the modalities of autonomous taxation by IRC, and their individual characteristics and peculiarities, particularly with regard to incidence and tax base. The objective is to produce information that can be used by commercial entities in their decision-making regarding this matter. It is hoped that this research will also be used to formulate arguments that may be useful to businesses in the defense of their interests in any disputes related to autonomous taxation.

Keywords: Company, taxation, autonomous taxation, IRC.

Índice

Introdução e justificativa.....	1
I - Objetivo	5
II - Delimitação do objeto	6
III - Breve referencial teórico.....	7
IV - Enquadramento genérico da TA em IRC.....	9
V - Fundamento de validade da norma instituidora da TA no âmbito do IRC	12
VI - A instituição da TA no âmbito do IRC	14
VII - TA em IRC sobre despesas não documentadas.....	15
VII.1 - TA em IRC sobre despesas não documentadas – casos práticos.....	18
VII.2 - TA em IRC sobre despesas não documentadas – a natureza jurídica sancionatória ..	20
VIII - TA em IRC sobre encargos com viaturas	25
IX - A TA em IRC com gastos de representação	30
IX.1 - A definição de despesas de representação: um caso prático	31
X - A TA em IRC sobre pagamentos destinados a pessoas residentes fora de Portugal e sujeitas a regime fiscal mais favorável.....	34
XI - TA em ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura do trabalhador	44
XI.1 - TA em ajudas de custo: casos práticos	46
XII - TA sobre lucros distribuídos	48
XIII - TA sobre encargos relativos a indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestor, administrador ou gerente	52
XIV - TA sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados ..	56
XV - Outros dispositivos do artigo 88 do CIRC sobre as tributações autónomas	62
XVI - Aspectos genéricos sobre a TA no âmbito do IRC	68
Conclusões	77
Referencial bibliográfico.....	81

Índice de quadros

Quadro A.1 - Participação das TAs sobre o IRC liquidado	1
Quadro VIII.1 - Taxas de TA em IRC sobre encargos com viaturas	28

Índice de figuras

Figura A.1 - Participação percentual das TAs sobre o IRC liquidado.....	1
Figura XI.1 - Regime aplicável à incidência da TA do art. 88, n.º 9 do CIRC.....	45

Glossário de siglas

Ac.	Acórdão
Art.	Artigo
AR	Assembleia da República
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CCOM	Código Comercial
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CISV	Código do Imposto sobre Veículos
CRP	Constituição da República de Portugal
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISV	Imposto sobre Veículos
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
OE	Orçamento do Estado
OPA	Oferta pública de aquisição
P. ex.	Por exemplo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
Rel.	Relator
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SP	Sujeito passivo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TA	Tributação autónoma
TAs	Tributações autónomas
Trad.	Tradução

Nota acerca da delimitação temporal do objeto de estudo

Como marco temporal, definiu-se como objeto de estudo desta dissertação as normas reguladoras das Tributaçãoes Autónomas constantes no Código do IRC, com as alterações nele efetuadas até a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. Algumas modificações foram posteriormente introduzidas ao regime das TAs pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, nomeadamente em relação aos números 7, 8 e 9 do artigo 88 do Código do IRC. Tais modificações, entretanto, foram consagradas com a dissertação já terminada e não alteram a posição do autor sobre a matéria.

Introdução e justificativa

A carga fiscal em Portugal passou dos 34% do Produto Interno Bruto - PIB em 2015. Só a receita fiscal proveniente do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC representou 3% do PIB.¹ Nessa receita, é cada vez maior a participação do valor arrecadado em tributação autónoma - TA, conforme dados² do Quadro A.1, que abrangem, a título de exemplo, os anos de 2005 a 2015, cujos números vão ilustrados na Figura A.1:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IRC liquidado	2 831	3 455	3 973	3 734	3 492	2 977	2 812	2 802	2 779	3 559	3 361
TAs	198	205	220	366	371	360	534	491	465	551	507
Proporção	7%	6%	6%	10%	11%	12%	19%	18%	17%	15%	14%

Quadro A.1 - Participação das Tributações Autónomas sobre o IRC liquidado

(Valores em milhões de euros)

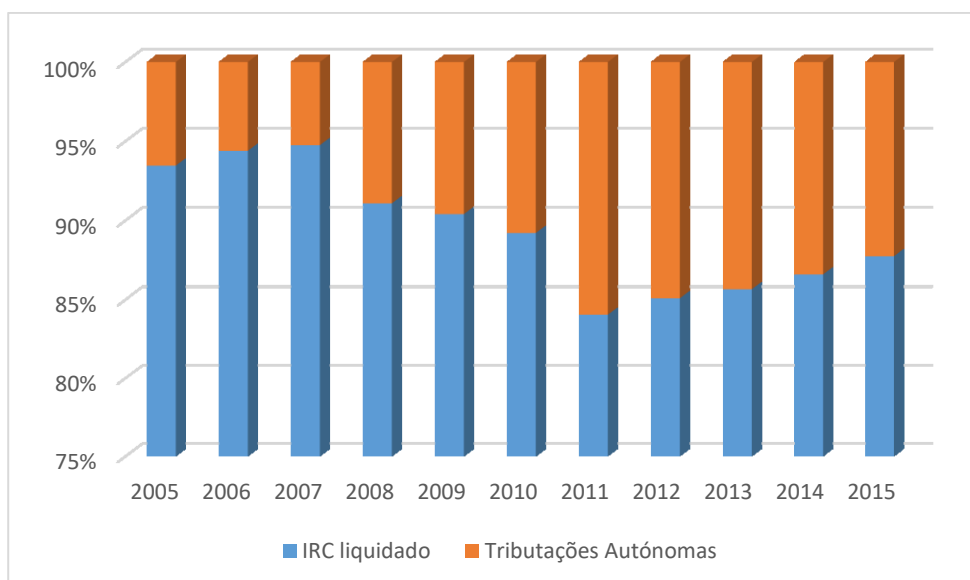


Figura A.1 - Participação percentual das Tributações Autónomas sobre o IRC liquidado

¹ Dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística, disponíveis em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=249870103&DESTAQUESmodo=2

² Dados relativos a valores declarados, divulgados pela AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

Como se percebe, o volume de recursos arrecadados a título de TA no âmbito do IRC, que em 2005 era da ordem de 200 milhões de euros, já ultrapassou 550 milhões de euros em 2014. E essa arrecadação, que em 2005 representava 7%, já chegou em 19% em 2011, e em 2015 representava 14% todo o volume de IRC liquidado. Portanto, ainda que a justificativa para sua criação tenha sido a modulação de condutas no âmbito da extrafiscalidade; ainda que até hoje sejam consideradas pelo Governo dentre as medidas extrafiscais, não se pode negar a enorme importância que as TAs instituídas em IRC adquiriram, ao longo do tempo, como fonte de recursos para a Fazenda Pública. Ganham também, obviamente, pelo mesmo motivo, grande relevância como gasto sob o ponto de vista do contribuinte.

É que sob enfoque do sujeito passivo - SP, tributos representam importantes constrangimentos ao desenvolvimento da livre iniciativa e, ao mesmo tempo, nem sempre justa transferência compulsiva de riqueza das famílias e empresas para o Estado. A teoria chega mesmo a atribuir ao imposto a qualidade de agressor do “património dos entes com capacidade económica”,³ ou mesmo “o mais importante ato ablativo do estado moderno sobre a iniciativa privada”.⁴ Isso porque, apesar de necessário, o imposto acaba por configurar-se amputação de parte do património de empresas e famílias. O Estado vale-se do imposto – essa amputação – como meio para proporcionar o bem-estar às pessoas, que é o fim. E por motivos óbvios, o meio não pode sobrelevar-se ao fim. São as empresas que empregam as famílias, e é o bem-estar das famílias e das pessoas que constituem a razão de ser do Estado. A ablação, portanto, há-de ser realizada com precisão, sob rigoroso controlo. “Há que se subordinar os impostos – “Direito tributário” – ao quadro jurídico produzido pela pessoa humana em sociedade”.⁵ Num Estado de direito democrático, como o é a República Portuguesa,⁶ esse controle é feito por intermédio da Constituição e das leis.⁷ Por essa razão, além da necessária conformidade genérica à Constituição da República como um todo,⁸ a lei que institui impostos precisa adequar-se em especial aos contornos constitucionalmente definidos de incidência tributária, nomeadamente no que diga respeito à sua criação, base tributável e taxa,⁹ sem que se descuide dos princípios constitucionais

³ Guimarães em Guimarães (coord.) et al, 2014: 92.

⁴ Vasques, 2011: 55.

⁵ Campos em Guimarães (coord.) et al, 2014: 126.

⁶ Constituição da República Portuguesa - CRP, artigo 2.º.

⁷ CRP, art. 3º, n.º 2.

⁸ CRP, artigo 3º, n.º 3.

⁹ CRP, art. 103, n.º 2.

aplicáveis, em especial, no caso de tributação das empresas, do princípio da tributação pelo lucro real.¹⁰ A observação dessas condições certamente consiste importante contributo para que não haja constrangimento indevido à livre iniciativa, nem indevida transferência de recursos de empresas e famílias para o Estado, mesmo porque a livre iniciativa, enquanto princípio fundamental da organização económica,¹¹ e a propriedade privada, enquanto direito constitucional fundamental,¹² são prerrogativas cuja garantia encontra-se dentre as tarefas fundamentais do Estado português.¹³ Nem sempre, todavia, a norma tributária encontra-se dotada desses pressupostos. Falta-lhe, às vezes, conformidade com primados constitucionais;¹⁴ falta-lhe, outras vezes, precisão na elaboração,¹⁵ o que possibilita dúbias interpretações por parte de seu aplicador, de forma a comprometer a previsibilidade e a segurança jurídica. E para que se constate se os preceitos constitucionais tenham ou não sido realmente observados, seja quando da construção dos enunciados da lei tributária, seja quando da sua aplicação pelos agentes do fisco, é necessário que esses dispositivos legais sejam devidamente analisados e cotejados frente aqueles princípios de modo a, em caso de constatação de não observância, possam ser convenientemente articuladas possíveis teses que possam servir de subsídio às empresas em defesa de seus interesses.

E nisto consistirá o percurso deste trabalho, sempre norteado pelos objetivos de aprendizagem do curso ora em conclusão: após breve referencial teórico, tentaremos identificar e enquadrar o instituto da TA em IRC, buscar seu fundamento de validade para, na sequência, a partir de curta menção à origem do imposto, proceder à análise dos enunciados que instituíram cada uma das modalidades de TA em IRC, bem como dos enunciados que são comuns a todas.

O curso de Mestrado em Direito das Empresas ministrado pelo ISCTE busca, dentre seus objetivos de aprendizagem, propiciar ao aluno a, com autonomia, “apresentar aos gestores de empresas medidas preventivas para enfrentar problemas”, e ainda “conceber e executar as medidas de recurso aos tribunais necessárias à solução judicial dos conflitos”.¹⁶

¹⁰ CRP, 104, n.º 2.

¹¹ CRP, artigo 80, c).

¹² CRP, artigo 62, n.º 1.

¹³ CRP, art. 9º, al. b).

¹⁴ Ac. TC no Processo 310/2012, de 20/06/2012, Rel. João Cura Mariano e Ac. TC no Proc. 154/2004, de 12/07/2004, Rel. Maria dos Prazeres Pizarro Beleza.

¹⁵ Carvalho, 2007: 5 e 27.

¹⁶ Trata-se de um dos objetivos de aprendizagem do Curso de Mestrado das Empresas do ISCTE ao nível das competências. Disponível em <http://iscte-iul.pt/cursos/mestrados/34506/objetivos_curso_mestrado_diremp.aspx>

É, portanto, na conjugação desse objetivo de aprendizagem com a relevância económica hoje assumida pela TA em IRC que se justifica, plenamente, no contexto do Mestrado em Direito das Empresas, a análise das normas que instituíram esse imposto autónomo em busca de subsídios úteis à proposição de medidas preventivas em matéria tributária, bem como à procura de teses de defesa para as empresas em casos de possível relação contenciosa no âmbito fiscal.

I - Objetivo

Busca-se, com esta dissertação, estudar e melhor compreender as normas que regulam as diversas modalidades de TA no âmbito do IRC.

Pretende-se que no percurso da investigação possam ser satisfatoriamente respondidas algumas questões prévias que se colocam: a TA em IRC é também IRC? Seria possível atribuir a alguma de suas modalidades a qualidade de sanção por ato ilícito, o que a desqualificaria como tributo? Que cuidados podem ser adotados em planeamento fiscal em relação às TA sobre encargos com viaturas? Qual é a diferença entre despesas de representação e de publicidade para efeitos de TA em IRC? É constitucional a TA sobre importâncias pagas ou devidas a residentes em paraísos fiscais? Como ilidir a presunção contida na norma que regula a TA sobre pagamentos a residentes em paraísos fiscais? Que controvérsias há acerca da TA sobre remunerações variáveis, indemnizações e compensações a executivos? Quais são as inconsistências da TA em IRC sobre diferença de mensuração de inventários nas despesas de distribuição de petróleo? É constitucional a norma que veda a dedução do valor da TA ao lucro tributável pelo IRC? Que suscetibilidades ou desconformidades afetam as modalidades de TA em IRC?

Objetiva-se, ao fim, produzir algumas assertivas acerca do imposto de maneira geral e acerca de cada uma de suas modalidades em particular, assertivas essas que possam ser úteis às sociedades comerciais, tanto em tomadas de decisão em relacionadas à incidência das TAs em IRC, como também na formulação de argumentos de defesa em eventuais contenciosos fiscais relacionados à matéria.

II - Delimitação do objeto

Este estudo compreende análise de normas e tem por objeto as normas jurídicas que instituem as várias expressões da TA no âmbito do IRC.

A título de delimitação material do objeto, fica estabelecido que serão alvos de análise tanto os enunciados normativos do artigo 88 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, como também as normas contidas no artigo 4º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. Especial enfoque será dado à análise do conteúdo normativo que diga respeito à incidência real e à matéria coletável das TAs em IRC.

Como marco temporal, define-se como objeto de análise as normas constantes no Código do IRC, com as alterações nele efetuadas até a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. Em relação a Tributações Autónomas em IRC instituídas fora do respetivo código, define-se como objeto de estudo a versão original do artigo 4º da Lei n.º 64/2008, ainda em vigor.

No desenvolvimento da investigação, será adotada a pesquisa textual de leis, jurisprudência e doutrina.

III - Breve referencial teórico

Em seu decorrer, este ensaio fará menção a aspeto bem particular da noção de norma jurídica. Para que se evite repetidas explanações sobre a matéria em cada uma dessas oportunidades, tornou-se conveniente discorrer sobre ela, o que, de forma breve, será feito neste tópico. A norma jurídica, que aqui é objeto de estudo, será, em algumas oportunidades bem pontuais, abordada sob o enfoque estrutural, sintático, em que invariavelmente aparece na forma de juízo hipotético prescritivo¹⁷ e coativo. Segundo esse enfoque, a significação dos enunciados normativos da Constituição, das leis, decretos-leis, portarias é recomposta em um corpo mínimo, uma estrutura fixa – aqui denominada norma jurídica – formada por “expressões irreduzíveis de manifestação do deontico”.¹⁸ Isso é possível porque, embora o texto em si dos enunciados da Constituição, da lei, do decreto-lei sejam de maior complexidade, eis que formados pelas mais diversas palavras e significados (heterogeneidade semântica), a estrutura ou sintaxe da norma é sempre a mesma (homogeneidade sintática)¹⁹: dado o antecedente, *deve ser* o conseqüente. Essa estrutura é composta de duas partes.²⁰ Cada uma delas é formada por um antecedente ligado a um conseqüente normativo,²¹ e estabelece uma relação jurídica distinta: uma relação jurídica de regulação de conduta e outra relação jurídica sancionatória. Sob esse enfoque, a norma jurídica completa pode ser representada pelo seguinte modelo:

<se **P**, então deve ser **Q**> e <se **-Q**, então deve ser **S**>

Nessa fórmula, **P** (antecedente de norma reguladora de conduta) contém a previsão do fato jurídico,²² p. ex. obter – a sociedade comercial – rendimento; em **Q** (conseqüente da norma reguladora), estatui-se a conduta, p. ex. obrigação de pagar IRC pela sociedade ao Estado;²³ já em **-Q** (antecedente da norma punitiva), há previsão do ilícito, no caso, a falta de pagamento do IRC, que pode constituir crime ou contraordenação;²⁴ e finalmente, em **S** (conseqüente da norma punitiva), estatui-se a sanção aplicável àquela infração, p. ex. coima.²⁵

¹⁷ Bobbio, 2001: 139.

¹⁸ Carvalho, 2008: 189.

¹⁹ Santi, 2001: 38.

²⁰ Kelsen, 1986: 68.

²¹ Vilanova, 1997: 90.

²² LGT, art. 36, n.º 1: é o *fato tributário* que constitui a *relação jurídica tributária*.

²³ CC, art. 397; RGIT, art. II, alínea a).

²⁴ Regime Geral Das Infrações tributárias - RGIT, art. 2º, n.º 2.

²⁵ RGIT, art. 12, n.º 1 e art. 16, em caso de crime; RGIT, arts. 23 a 28, em caso de contraordenação.

Em se tratando da norma jurídica tributária, a primeira parte dessa estrutura fixa, que é a norma reguladora da conduta, pode ainda ser decomposta. A teoria costuma dar aos seus componentes a denominação de *critérios*,²⁶ *elementos*,²⁷ *aspectos*,²⁸⁻²⁹ ou, ainda, *núcleo*, *elementos adjetivos* e *coordenadas de tempo e lugar*.³⁰ A previsão ou antecedente da norma tributária reguladora de conduta contém os critérios *material*, *espacial* e *temporal*; já a estatuição ou consequente da norma reguladora compreende os critérios *quantitativo* e *pessoal*.³¹ O critério quantitativo pode ainda ser dividido em matéria coletável ou *base de cálculo* e taxa ou *alíquota*. De todos esses componentes da norma tributária, merecem especial relevância o critério *material* e a base de cálculo. O critério material, que se encontra no antecedente normativo, normalmente traduzível num verbo pessoal e seu complemento, tem sua importância porque, ao definir a *incidência objetiva* ou *real* do tributo, pretende identificar o gênero que lhe é atribuído pelo enunciado, traduzindo-se tal critério no *núcleo* do antecedente normativo.³² Maior importância ainda detém a matéria coletável ou base de cálculo³³, contida no consequente, porque tem a propriedade de, ao isolar uma fração da manifestação da riqueza tributada, identificar realmente o tributo, independentemente da denominação que a ele tenha sido dada pela lei. A base de cálculo expõe, por assim dizer, a *impressão digital* do tributo. Seus preceitos “limitam, sob um ângulo peculiar (o quantitativo), o próprio factio tributário”.³⁴ Possui mesmo a prerrogativa de “confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”.³⁵ Portanto, ainda que o enunciado normativo da lei tributária indique determinado evento como critério material, caracterizador da incidência real do tributo, será a matéria coletável, ao separar um naco da riqueza manifestada, que revelará o que realmente se está a tributar, independentemente, repita-se, até mesmo do nome que tenha sido atribuído na lei ao referido tributo.

²⁶ Carvalho, 2007: 265.

²⁷ Xavier, 1974: 247.

²⁸ Faustino em Guimarães (coord.) et al, 2014: 207.

²⁹ Ataliba, 2000: 76.

³⁰ Becker, 1998: 328.

³¹ Carvalho, 2007: 295.

³² Carvalho, 2007: 267.

³³ Becker, 1998: 329.

³⁴ Xavier, 1974: 252.

³⁵ Carvalho, 2007: 344.

IV - Enquadramento genérico da TA em IRC

Neste tópico, busca-se esclarecer o que são, afinal, as tributações autónomas em IRC. Por meio das normas jurídicas que as instituíram, normas essas que aqui são objeto de estudo, estabeleceu-se relação jurídica de prestação patrimonial do SP para com o Estado. Como a TA em IRC implica transferência de riqueza das empresas para o Estado, então *a TA em IRC é receita pública*.

As classes de receitas públicas mais relevantes são as patrimoniais, as creditícias e as tributárias.³⁶ As patrimoniais provêm da exploração ou do usufruto do património do próprio Estado. As receitas creditícias derivam da remuneração de capital nas operações de crédito em que o Estado ocupa a posição de credor. A receita pública tributária é a que provém dos tributos cobrados pelo Estado aos contribuintes. Por exclusão, não sendo receita creditícia nem patrimonial, então a TA em IRC, como a denominação já sugere, é receita pública tributária. *A TA em IRC é um tributo*.

A palavra *tributo* possui várias aceções. Aqui tomada com o mencionado significado de uma das fontes de receita pública. Nessa aceção, a teoria majoritária³⁷ considera tributo como gênero do qual são espécies o imposto, a taxa e as contribuições financeiras, noção esta que se assemelha com aquela contida na LGT.³⁸ Dessas espécies tributárias, diferencia-se em especial o imposto, por total ausência de sinalagma: “a pedra de toque na distinção entre os impostos e as restantes categorias de tributos é a característica de *unilateralidade* absoluta dos primeiros”.³⁹ E as normas que instituem as várias modalidades de TA em IRC, como se verá, não fixam qualquer contrapartida do sujeito ativo em face da prestação efetuada pelo contribuinte, de modo que já é seguro antecipar-se que *a TA em IRC é um imposto*.

Essa assertiva parece ser um pleonasma, mas não é. Embora tenham sido criadas dentro do Código do IRC, como se fossem mesmo uma espécie de acréscimo ao IRC, as expressões do imposto *tributação autónoma* possuem características completamente distintas em relação as do imposto sobre o rendimento: (i) dos três indicadores de capacidade contributiva ou manifestações de riqueza passíveis incidência de imposto,⁴⁰ quais sejam o rendimento, património e consumo

³⁶ Catarino em Guimarães (coord.) et al, 2014: 17.

³⁷ Por todos: Carlos, 2014: 35 e Catarino em Guimarães (coord.) et al, 2014: 18.

³⁸ LGT, art. 3º, n.º 2.

³⁹ Carlos, 2014: 35.

⁴⁰ CRP, art. 104 e LGT, art. 4º, n.º 1, em que se trata consumo ou despesa como se fosse *utilização do rendimento*.

ou despesa,⁴¹ o IRC tem base no *rendimento*; mas as TAs em IRC, salvo a modalidade que afeta lucros distribuídos em certas condições, incide sobre *consumo* ou *despesa*;⁴² (ii) o IRC é um imposto *direto*, pois incide diretamente sobre a fração da riqueza, mas as TAs são impostos *indiretos*, pois não incide diretamente sobre a riqueza, e sim sobre o encargo, ou seja, sobre “ato que a pressupõe”;⁴³ (iii) o IRC é um imposto periódico, porque corresponde a situações permanentes ou estáveis, que “se renovam nos sucessivos períodos de tributação”,⁴⁴ ao passo que as TAs são impostos de obrigação única,⁴⁵ porque tributam fatos isolados, que não se renovam. (iv) o IRC possui finalidade fiscal, pois visa ao financiamento estatal, enquanto as TAs possuem, em tese, finalidade extrafiscal na medida em que, como se verá, tenciona, pelo menos pelas justificativas oficiais, induzir ou desincentivar determinadas condutas. A relação que se estabelece entre os dois impostos é que ao desestimular certas condutas, a TA consiste, em última análise, num mecanismo de supressão de uma parte dos gastos dedutíveis em IRC. E a conduta que se pretende ser desincentivada pelo imposto extrafiscal é justamente aquela que resultaria em sua incidência real ou objetiva, em outras palavras, no fato gerador do próprio imposto. Em sua finalidade extrafiscal, visa a TA à incoerência do próprio fato gerador. Assim, o sucesso da função extrafiscal do imposto opera em sentido inverso ao sucesso de sua função reditícia: quanto maior a arrecadação, menor a eficiência do imposto em termos extrafiscais. Quanto maior for a arrecadação de cada uma das diversas modalidades TA, menor a sua eficiência na função extrafiscal.

Com essas considerações, a questão sugerida ao início deste tópico pode, portanto, ser respondida com a afirmação de que *a TA em IRC é fonte de receita pública tributária na qualidade de imposto que, em regra, incide sobre encargo ou sobre despesa efetuada. É imposto indireto, de obrigação única e possui, em tese, finalidade extrafiscal. A TA em IRC não se confunde, portanto, com o imposto sobre o rendimento,⁴⁶ mesmo porque também incide em situações em que não pode haver IRC, como nos casos em que o sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal, circunstância em que é até agravada.*⁴⁷

⁴¹ Catarino em Guimarães (coord.) et al, 2014: 24 e Nabais 2014: 33. Nuno Sá Gomes dá a esses três indicadores a denominação de rendimento, capital e consumo, conforme Gomes, 2003, Vol.1: 138.

⁴² Carlos, 2014: 171 e Nabais, 2014: 543.

⁴³ Carlos, 2014: 47.

⁴⁴ Gomes, 2003, Vol.1: 131.

⁴⁵ Nesse sentido também o Ac. TC 617/2012, Rel. João Cura Mariano.

⁴⁶ Também nesse sentido o Ac. STA de 25/02/2015, Rel. Casimiro Gonçalves.

⁴⁷ CIRC, art. 88, n.º 14.

Contudo, há nessa resposta duas expressões comprometedoras do rigor com o qual deve revestir-se um estudo acadêmico, razão pela qual precisam ser explicadas. Uma delas diz respeito à incidência material; a outra, à finalidade do imposto. São elas: “*imposto que, em regra, incide sobre o encargo ou despesa efetuada*” e “*possui, em tese, finalidade extrafiscal*”. A expressão *em regra* quer significar que, dentre as várias expressões de TA em IRC, há exceção no que se refere à incidência sobre a despesa, como se verá no decorrer dessa investigação. Há mesmo duas modalidades em particular⁴⁸ em que até a natureza de imposto da TA é discutível, mas isso também será oportunamente explanado. Por sua vez, a expressão *em tese* denota a importância económica que o valor hoje arrecadado a título de TA, como já visto no *Gráfico 1*, já assumiu para os cofres da Fazenda Pública como instrumento financiador do Estado, o que significa que, *não obstante justificativas governamentais sobre a natureza de extrafiscalidade dessas Tributações Autónomas, não há mais dúvidas sobre sua relevância de carácter fiscal*.⁴⁹ E essa relevância opera em duas vertentes, uma direta e outra por via oblíqua: há relevância direta do carácter fiscal da TA em razão do produto da arrecadação da própria TA, e há também relevância indireta desse carácter fiscal na medida em que, ao evitar a conduta indesejada, e assim obtendo algum sucesso na função extrafiscal, a TA acaba por indiretamente promover aumento de arrecadação do IRC em razão da supressão parcial dos gastos dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável pelo referido imposto sobre rendimentos. Também o termo *despesa* é ambíguo: foi acima utilizado como sinónimo de *consumo*, enquanto uma das expressões de riqueza sobre as quais recaem os impostos; comumente, todavia, assume também o sentido de *gasto* ou *encargo*, que significam utilização, pela empresa, de meios de produção no exercício de sua atividade; por vezes, ainda, assume aceção corrente no meio contabilístico a significar a formalização da assunção da obrigação de fazer pagamento em contrapartida de aquisição efetuada.

⁴⁸ Trata-se das modalidades de TA instituídas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro e pelos números 1 e 2 do artigo 88 do Código do IRC.

⁴⁹ Nabais, 2014: 534.

V - Fundamento de validade da norma instituidora da TA no âmbito do IRC

A validade não é um atributo da norma jurídica em si. A validade é a relação de pertinência da norma ao sistema jurídico. A norma será considerada válida se ela pertencer ao sistema. E a norma pertence ao sistema se nele houver sido introduzida pelo órgão para tal legitimado e segundo o rito para tal estabelecido.⁵⁰ Assim, o fundamento de validade de determinada norma, ou sua fonte formal, encontra-se em outra norma, de maior hierarquia, que lhe autorizou a produção, de modo a satisfazer um dos requisitos da pertinência ao sistema e, em decorrência, da própria validade.⁵¹

A TA em IRC, conforme já demonstrado, é imposto novo, distinto do IRC. A primeira modalidade de TA foi criada em 1990 por decreto-lei.⁵² Posteriormente, diversas outras modalidades de TA em IRC foram criadas da mesma forma. Mas impostos precisam ser criados por lei.⁵³ O fato de não ter sido criada por lei, expõe a legitimidade da TA a ponto de comprometer a obrigatoriedade da prestação tributária?⁵⁴ Em caso de resposta negativa, qual seria o fundamento de validade desses decretos-leis?

Embora seja da competência da Assembleia da República - AR fazer leis, essa competência nem sempre é absoluta. Há matérias cuja competência legislativa é relativa, que são os casos em que pode ser delegada ao Governo, como é o caso da criação de impostos.⁵⁵ A autorização dada pela AR ao Governo⁵⁶ para legislar sobre a matéria reveste a forma de lei.⁵⁷ Já a legislação governamental nesses casos é feita sob a forma de decreto-lei,⁵⁸ que deve mencionar a lei autorizadora.⁵⁹

E conforme será demonstrado quando do estudo de cada modalidade de TA, todas as suas expressões que não foram criadas ou modificadas por lei, foram-no por meio de decretos-leis devidamente autorizados por lei emanada da AR. É negativa, portanto, a resposta à primeira

⁵⁰ Carvalho, 2007: 82.

⁵¹ Carvalho, 2007: 53.

⁵² DL 192/90, de 9 de junho.

⁵³ CRP, art. 103, n.º 2.

⁵⁴ CRP, art. 103, n.º 3.

⁵⁵ CRP, artigo 165, n.º 1, alínea i).

⁵⁶ CRP, art. 161, alínea d).

⁵⁷ CRP, artigo 166, n.º 3.

⁵⁸ CRP, artigo 198, n.º 1, alínea b).

⁵⁹ CRP, artigo 198, n.º 1, alínea b).

questão: o fato de que determinada modalidade de TA tenha sido criada ou modificada por decreto-lei devidamente autorizado pela AR não compromete a obrigatoriedade da obrigação tributária, isto é, não autoriza seu incumprimento. Quanto à segunda questão, o fundamento de validade do decreto-lei criador ou modificador de cada modalidade de TA é a lei específica que o autorizou, juntamente com a norma contida no artigo 198, nº 1, alínea b) da Constituição da República.

VI - A instituição da TA no âmbito do IRC

Após autorização legislativa dada pela Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, em seu artigo 25, n.º 3, editou-se o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, em cujo art. 4.º instituiu-se em Portugal o que seria a primeira modalidade de TA no âmbito do IRC. Incidia, à altura, sobre o valor de despesas *confidenciais* ou *não documentadas*. Desde então, o tributo sofreu diversas alterações. A partir da edição da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, a TA passou a assumir diversas expressões ou diversas modalidades distintas, numa configuração parecida com a que tem atualmente,⁶⁰ em que incide sobre despesas não documentadas, encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou de carga, motos e motocicletas, despesas de representação, ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, lucros distribuídos a sujeitos passivos isentos e, finalmente, sobre encargos, indemnizações, bónus ou outras remunerações variáveis pagas a gestores. Todas essas expressões são previstas ao longo do enunciado do artigo 88 do Código do Imposto Sobre as Pessoas Coletivas - IRC. Mas há também a TA subjetivamente incidente sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados, que foi criada pelo artigo 4.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. Todas as normas hoje em vigor e que regulam a exigência das diversas expressões de TA no âmbito do IRC serão, a seguir, objeto de análise deste estudo.

⁶⁰ Março de 2016, conforme esclarecido na delimitação temporal do objeto.

VII - TA em IRC sobre despesas não documentadas

Essa modalidade de TA encontra-se prescrita por meio dos números 1 e 2 do artigo 88 do Código do IRC:

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.

Dá-se a incidência real ou objetiva – ou critério material de incidência – sobre o ato de a empresa efetuar despesa não documentada. A base de cálculo, matéria coletável ou critério quantitativo é o valor da despesa não documentada. Pela regra geral, a taxa é de 50% ou, se houver prejuízo no período, de 60%.⁶¹ No caso de ser a empresa total ou parcialmente isenta ou ainda auferir rendimento proveniente de jogo, então a taxa é de 70%. Também de 70% será a taxa aplicável a sujeitos passivos que não são empresas, isto é, que não pratiquem operações económicas de carácter empresarial.⁶²

Essa foi a precursora de todas as modalidades de TA em IRC. Encontra-se em vigor desde 1990, criada, como já visto, pelo artigo 4º do DL n.º 192/1990, de 9 de junho, após autorização legislativa dada pelo art. 25, n.º 3 da Lei n.º 101/1989, de 29 de dezembro. Incidia inicialmente sobre despesas *confidenciais* ou *não documentadas*. Porém, com a justificativa de atendimento a recomendação do Relatório 2007 da OCDE, suprimiu-se o termo *confidenciais*⁶³ do campo de incidência real dessa TA, ali permanecendo apenas *despesas não documentadas*.⁶⁴ Isso ocorreu a partir da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro.

⁶¹ CIRC, art. 88, n.º 14.

⁶² CIRC, art. 3º, n.º 4.

⁶³ O Ac. STA de 18/02/2009, Rel. Pimenta do Vale, oferece instigante explicação para a diferença entre despesas *confidenciais* e a despesas *não documentadas*: “as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente”. Pedimos vénia por entender de forma contrária em relação às despesas não documentadas: se são não documentadas é porque não existe documento, logo, também não poderá haver idoneidade sobre quaisquer notícias outras acerca de natureza, origem ou finalidade.

⁶⁴ Segundo entende o Governo, consoante preâmbulo do DL n.º 235-f/1983, de 1º de junho: as despesas não documentadas “se mostram necessárias ao bom prosseguimento das actividades empresariais”.

Mas o que são, afinal, *despesas não documentadas*? Quais seriam os requisitos intrínsecos do documento comprobatório de despesa? Em que se diferenciam daquilo que ficou conhecido como *encargos não devidamente documentados*? As respostas a essas perguntas requerem prévia distinção entre os conceitos de *despesa* e *encargo*.

Já se disse, o termo *despesa* é ambíguo. Pode aparecer como sinónimo de *consumo*, com o sentido de manifestação de riqueza tributada; impropriamente, assume às vezes o sentido de *gasto* ou *encargo*,⁶⁵ outras vezes assume aceção contabilística: surgimento da obrigação de pagar por determinada aquisição, que será o sentido adotado neste tópico. *Encargo* é utilizado pelo CIRC como sinónimo de *gasto*. *Gasto* é bem diferente de *despesa*. Gasto decorre de diminuição de benefício económico: efetiva absorção de bem ou serviço adquirido no contexto da obtenção ou garantia do rendimento pela sociedade, independentemente do pagamento por esse bem ou serviço adquirido. Gasto dá origem a fato contabilístico modificativo, caracteriza-se pela diminuição de benefícios económicos e a decorrente redução do património líquido da empresa.⁶⁶ O gasto diminui o lucro tributável pelo IRC,⁶⁷ com o que se justifica que as informações sobre gastos sejam de grande interesse da AT. Já a despesa, diferentemente, decorre de evento financeiro: obrigação de pagar pela aquisição de bem, direito ou serviço independentemente de sua utilização (evento económico) mas sempre associada a um pagamento (exfluxo monetário), concomitante ou não. Despesa dá origem a fato contabilístico permutativo, intrínseco ao ativo ou ao ativo e passivo, sem modificar o património líquido. Despesa não diminui o lucro tributável pelo IRC. O interesse da AT sobre o controlo fiscal da despesa é justificável porque dela decorre, concomitantemente ou não, efluxo monetário – saída de dinheiro ou equivalente – quando do seu pagamento, efluxo monetário esse que, se destinado ao desconhecido, ao mercado informal, certamente resultará em evasão fiscal.

Em razão dessas diferenças, existem regimes também distintos em relação à comprovação de gastos e de despesas. Como o gasto diminui o lucro tributável pelo IRC, então é natural que sua comprovação se sujeite a regime de maior rigor do que o regime aplicável à comprovação da despesa, que não é dedutível na determinação do lucro tributável pelo imposto sobre o rendimento. Daí, exige o CIRC que todos os gastos dedutíveis em regra mais comuns, que

⁶⁵ Essa ambiguidade, às vezes, é gerada dentro do próprio CIRC. Vide, por exemplo, a norma contida no art. 23-A, n.º 1, alínea b), em que *despesa não documentada* é tratada como espécie do género *encargo*.

⁶⁶ Aviso n.º 15652/2009, Despacho n.º 589/2009/MEF (Estrutura Conceitual do SNC) Parágrafo 69, al. b).

⁶⁷ Exemplos de exceções em CIRC, art. 23-A.

são os relativos à aquisição de bens e serviços, sejam devidamente justificados por documentos que contenham dados do fornecedor, adquirente, do bem ou serviço adquirido, preço e data da operação.⁶⁸ E se o fornecedor for obrigado a emitir fatura ou documento a ela equiparado, então o documento deve revestir-se dessa forma.⁶⁹ Qualquer que seja a natureza do encargo, é também necessário que o fornecedor esteja em situação regular perante o fisco.⁷⁰ Diante disso, já se pode responder à segunda pergunta e conceituar *encargo não devidamente documentado* como aquele que esteja apoiado em documentos que não satisfaçam os requisitos exigidos, por lhes faltar esse ou aquele elemento ou formalidade essencial.⁷¹ Tais gastos não devidamente documentados, a exemplo das despesas não documentadas, também não são dedutíveis ao lucro tributável pelo IRC. Para além dos requisitos apontados, as empresas precisam dispor de contabilidade organizada, em que os lançamentos referentes às operações realizadas sejam apoiados em documentos justificativos – e aí também incluídos os documentos comprobatórios dos gastos efetuados – que devem ser guardados em boa ordem, durante o prazo de dez anos, para apresentação sempre que necessário.⁷²

Já em relação à comprovação da despesa, aplica-se somente essa última regra: necessidade de documento justificativo, registado na contabilidade, guardado em boa ordem por dez anos e apresentável, se necessário. Como se percebe, não há requisitos intrínsecos previstos em lei no que se refere a documentos comprobatórios de despesas, de sorte que, com base no que até aqui foi examinado, ainda não há elementos suficientes para oferecimento de resposta satisfatória à segunda e à terceira questão, que versam sobre esses requisitos intrínsecos e sobre a diferença entre despesas não documentadas e encargos não devidamente documentados.

Mas se despesa não se confunde com gasto, então, entendemos, não é correto que seja tratada como se fosse, nomeadamente em relação aos requisitos exigíveis dos correspondentes documentos comprobatórios. Gastos, já demonstramos, precisam ser comprovados mediante documentos que contenham determinados predicados previstos em lei. A obrigatoriedade de comprovação das despesas, também demonstramos, decorre mesmo de lei,⁷³ mas sem imposições quanto a requisitos internos, de modo que não pode haver incidência da TA sobre despesas não

⁶⁸ CIRC, art. 23, n.º 4.

⁶⁹ CIRC, art. 23, n.º 6.

⁷⁰ CIRC, art. 23-A, n.º 1, al. c).

⁷¹ CIRC, art. 23-A, n.º 1, al. c).

⁷² CIRC, art. 123, n.º 1, n.º 2, al. b) e n.º 4.

⁷³ CIRC, art. 123, n.º 2, al. a) e n.º 4; CCOM, art. 29 e 40.

documentadas só pelo fato de que os documentos comprobatórios dessas despesas não contenham aqueles requisitos especialmente exigidos pela lei para documentos comprobatórios de gastos. A diferença é crucial: gastos e despesas precisam estar comprovados em documentos, mas somente documentos comprobatórios de gastos possuem requisitos intrínsecos definidos em lei.

Quais requisitos podem então ser exigidos pela AT para fins de cobrança de TA sobre despesas não documentadas? Como gastos e despesas implicam situações distintas, com desdobramentos económicos e fiscais distintos, deve-se, nesse caso, atender à substância económica dos fatos.⁷⁴ O que está em causa é a TA sobre despesas não documentadas, cuja finalidade é desincentivar exfluxo monetário rumo ao desconhecido, exfluxo esse a partir do qual qualquer incidência tributária é incerta. Acontece que essa finalidade pode ser perfeitamente atendida se o documento comprobatório da despesa contiver elementos idóneos mínimos necessários para neutralizar os efeitos da referida remessa de riquezas para o anonimato, tais como data, valor, natureza da despesa e, principalmente, identificação do beneficiário. Eis aí, portanto, a resposta à segunda pergunta, sobre requisitos do documento comprobatório de despesa. Despesa não documentada é, portanto, o evento financeiro consubstanciado na aquisição de bem, direito ou serviço, associado a evento monetário (pagamento) não necessariamente concomitante, sem que haja documento justificativo idóneo que contenha dados suficientes para impedir o referido exfluxo monetário (saída de dinheiro ou equivalente) para o mundo informal.

VII.1 - TA em IRC sobre despesas não documentadas – casos práticos

A propósito de TA sobre despesas não documentadas, destacam-se três julgados do STA favoráveis à AT no sentido de que aquisição de *tickets* conhecidos como cheques-auto ou vales-refeição representam mera troca de meios de pagamento, no sentido de que não devam ser tratados como gastos, mas sim como despesas não documentadas, e como tal sujeitas a TA.⁷⁵ Respeitosamente, contudo, discordamos em parte, pois consideramos que nesses julgados há alguma confusão conceitual entre despesas e gastos ou encargos, sobre os quais já discorremos

⁷⁴ LGT, art. 11º, n.º 3.

⁷⁵ Nesse sentido, Ac. STA 18/02/2009, Pimenta do Vale, Ac. STA de 21/04/2010, Rel. Dulce Neto e Ac. STA de 07/07/10, Dulce Neto.

acima. Entendemos que, nessas circunstâncias, compra dos *tickets* configura despesa, e que o consumo do combustível ou da refeição, desde que num contexto de obtenção ou garantia de rendimentos, caracteriza gasto. Nas situações julgadas, que se assemelham, deveria o gasto ser comprovado, pois, em dois momentos. No primeiro deles, na aquisição, mediante troca dos *tickets* pela refeição ou combustível. Isso poderia ser feito mediante apresentação de fatura ou recibo emitido pelo fornecedor do combustível. No segundo momento, quando da verificação do consumo do combustível ou da refeição, por documentos internos de controlo de gastos e seus registos contábeis. Aconteceu, todavia, que os sujeitos passivos somente apresentaram os *tickets*. Não levaram aos autos provas do gasto. Correto pois, o entendimento da AT e do STA no sentido de que o valor correspondente não poderia ter sido deduzido quando da determinação do lucro tributável pelo IRC, do que resultou glosa do valor deduzido e cobrança do respetivo IRC adicional. Divergimos, todavia, na parte em que a AT exigiu TA sobre despesas não documentadas, exação essa que foi depois corroborada no tribunal. O fundamento utilizado pelo tribunal nos três acórdãos citados foi de que não se comprovou o destino dado ao produto representado pelos *tickets*, ou seja, a aplicação dada aos *tickets* pelos sujeitos passivos. Aí está, entendemos, a confusão conceitual estabelecida. O STA fundamentou as decisões na ausência de comprovação do fluxo económico, quando deveria atentar-se para a prova do exfluxo monetário. O acompanhamento dos desdobramentos económicos é inerente ao gasto, mas a discussão sobre o gasto já se encontrava vencida, na medida em que a AT desconsiderou deduções e cobrou IRC adicional. O que se encontrava então sob exame era somente a despesa. E a análise do STA sobre a comprovação da despesa deveria ter-se pautado na necessidade de acompanhamento do exfluxo monetário: saída de dinheiro ou equivalente para a entidade que forneceu os *tickets*. Como os documentos apresentados pelos sujeitos passivos eram suficientes para identificar os exfluxos monetários ocorridos, como data, valor, natureza da despesa e, principalmente, identificação do beneficiário, que é a entidade fornecedora dos *tickets*, e não o fornecedor do combustível ou refeição, porque não está a se falar em gasto e sim em despesa, então era de se considerar que a despesa encontrava-se plenamente documentada. É nosso entendimento, pois, que a AT deveria ter-se limitado a desconsiderar a dedução do valor dos *tickets* quando da determinação do lucro tributável pelo IRC, e a cobrar o correspondente IRC adicional. Por absoluta inexistência do critério material de incidência, não poderia ter cobrado, como fez, TA sobre despesas não documentadas pelo valor dos referidos *tickets*. E é nesse sentido que, respeitosamente entendemos, deveria ter julgado o STA.

De qualquer sorte, ao fazer uso desse tipo de *ticket*, deve a empresa ter o devido cuidado e dar o adequado tratamento contabilístico em dois momentos distintos. Um deles é o da aquisição

do *ticket*, o que configura a despesa, momento esse caracterizado por fluxo financeiro independentemente de haver ou não pagamento, isto é, concomitante ou não ao exfluxo monetário. Nesse primeiro momento, em contrapartida ao lançamento a crédito feito na conta caixa ou equivalente, no caso de pronto pagamento, ou em contas de contas a pagar, no caso de pagamento a prazo, deve ser debitada uma conta de ativo, eis que o *ticket* é um título, representa um direito. Sugere-se, neste estudo, que se debite uma subconta da conta 281 - *Gastos a reconhecer*, do Código de Contas do SNC. Trata-se de simples fato contabilístico permutativo, sem modificação do património líquido da empresa. Não há que se falar ainda, portanto em gasto, pois gasto implica diminuição do capital próprio, que não sejam relacionada com distribuições aos participantes do capital próprio”.⁷⁶ Já o segundo momento é aquele em que se dá a consumo da alimentação ou do combustível recebido em troca – devidamente documentada – do *ticket*. Aí, sim, configura-se o gasto, caracterizado pela diminuição dos benefícios económicos em decorrência da absorção do bem ou serviço adquirido, diminuição essa também concomitante ou não ao exfluxo monetário. Aqui deve ser feito outro lançamento contabilístico, debitando-se a correspondente conta de gasto com refeições ou combustíveis em contrapartida ao crédito daquela mesma conta do ativo – subconta de 281 - *Gastos a reconhecer* – que havia sido debitada no momento anterior. Trata-se agora de um fato contabilístico modificativo, com diminuição do património líquido. Com a adoção desse procedimento, não corre risco a empresa de que a primeira operação seja alvo de incidência de TA sobre despesa não documentada, como ocorreu nos casos relativos aos acórdãos aqui mencionados em nota. Não é demais repetir, contudo, que para que o gasto seja considerado dedutível para fins de determinação do lucro tributável pelo IRC, a documentação correspondente deve encontrar-se devidamente revestida dos pressupostos legais,⁷⁷ e que tenham sido incorridos ou suportados para manter ou obter rendimentos sujeitos ao próprio IRC.⁷⁸ Em relação a despesas, para que não haja incidência de TA sobre despesas não documentadas, entendemos que bastam documentos idóneos que contenham data, valor, natureza da despesa e, principalmente, identificação do beneficiário.

VII.2 - TA em IRC sobre despesas não documentadas – a natureza jurídica sancionatória

⁷⁶Aviso n.º 15652/2009, Despacho n.º 589/2009/MEF (Estrutura Conceitual do SNC) Parágrafo 69, al. b).

⁷⁷ CIRC, art. 23, n.º 4 e 6.

⁷⁸ CIRC, art. 23, n.º 1.

Sugere o senso comum ao meio académico voltado ao *business law*, que seja pouco usual que empresas efetuem despesas desacompanhadas de documentos, mesmo porque, como visto, a lei o proíbe. Nessa hipótese, a TA sobre despesas não documentadas em IRC poderia ser considerada como uma espécie de sanção? A resposta requer abordagem à norma jurídica estruturada segundo o modelo aqui já apresentado no referencial teórico: <se **P**, então deve ser **Q**> e <se **-Q** então deve ser **S**>. Há para a empresa, já se demonstrou, a obrigação legal de embasar todas as operações em documentos justificativos. Na linguagem utilizada em nosso referencial teórico, significa dizer que há norma jurídica reguladora de conduta cujo antecedente normativo **P**, operação realizada pela empresa,⁷⁹ implica o conseqüente normativo **Q**, obrigação de refletir essa operação em seus lançamentos contabilísticos⁸⁰, devidamente “apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário”⁸¹ pelo prazo de 10 anos, durante o qual devem ser conservados em boa ordem.⁸² Logo, se a empresa realiza uma despesa e não apresenta o correspondente documento, quer dizer, se não cumpre a obrigação **Q**, então ela está a incorrer no ilícito **-Q**, que é antecedente de norma sancionadora caracterizado pela não apresentação do dito documento, que, incoerentemente, entendemos, tem como consequência direta a tributação autónoma **S**, estatuída pelo artigo 88, n.º 1 ou n.º 2 do Código do IRC: TA à taxa de 50% ou de 70%, conforme o caso.⁸³ Em outras palavras, pode-se afirmar que o ato ilícito implica a incidência tributária.

Transposta a relação jurídica estabelecida pela TA sobre despesas não documentadas para a fórmula adotada no referencial teórico tem-se:

<se **operação**, então deve ser **documento**> e <se **não documento** então deve ser **TA**>

Em resposta à questão formulada, portanto, pode-se categoricamente afirmar, consoante referencial teórico adotado, que *a TA incidente sobre despesas não documentadas efetuadas pelas empresas possui sim natureza de sanção pela prática de ato ilícito*. Esse fato, em tese,

⁷⁹ Qualquer operação. Não há exceções previstas para despesas, sejam dedutíveis ou não.

⁸⁰ CIRC, art. 17, n.º 3, al. b).

⁸¹ CIRC, art. 123, n.º 2, al. a), norma essa, a propósito, reforçada no âmbito do IVA, consoante CIVA, art. 29, n.º 1, al. b) c/c CIVA, art. 36, n.º 5.

⁸² CIRC, art. 123, n.º 4.

⁸³ Será de 70% se tratar-se de empresa total ou parcialmente isenta, ou se obtiver rendimentos provenientes de jogo.

descaracteriza essa modalidade de TA como imposto,⁸⁴ haja vista que, segundo a doutrina majoritária, o imposto não pode ter essa natureza.⁸⁵

Ademais, para além do ilícito correspondente à inexistência do documento, há também a possibilidade de ocorrência de ilícitos outros, conexos com o exfluxo monetário com destino ao mundo informal, correspondente à despesa não documentada. Nesse sentido, foi enfático o Tribunal Constitucional em julgamento acerca da TA sobre despesas não documentadas:

“A lógica fiscal do regime assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transacções efectuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo directamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afectar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal.”⁸⁶

Oportuno que se atente para a diferenciação entre a figura da (i) incidência de imposto sobre rendimento produto ato ilícito e a do (ii) uso do imposto como se fosse sanção por ato ilícito. A primeira hipótese é perfeitamente compatível com a lei.⁸⁷ Diferentemente ocorre com a segunda hipótese, sobre a qual poder-se-ia mesmo conjecturar, como exemplo, uma situação de distribuição de bens da sociedade. Regra geral, essa distribuição obrigatoriamente requer prévia deliberação dos sócios em assembleia.⁸⁸ Distribuição de bens sem prévia autorização em assembleia configura, pois, o ato ilícito - **Q**, que implica a pena **S** de multa de até 120 dias ao gestor.⁸⁹ Incompatível seria, entende-se aqui, edição de norma jurídica para estatuição de um imposto, digamos, à taxa de 10%, sobre o valor do bem da sociedade distribuído sem prévia deliberação, porque esse imposto teria a qualidade de sanção por ilicitude. Isso porque, configurando o fato gerador tributário, o ilícito implicaria diretamente o tal imposto. Permitido,

⁸⁴ Oportuno deixar registado o seguinte corte metodológico: independente da eventual constatação da descaracterização de qualquer modalidade de TA como imposto, essa constatação permanecerá isolada, restrita ao tópico e não influenciará no restante da investigação, em que a TA continuará genericamente considerada como imposto.

⁸⁵ Catarino em Guimarães (coord.) et al, 2014: 23; Carlos, 2014: 43; Gomes, VI, 2003: 69; Nabais 2014: 45 e Xavier, 1974: 63.

⁸⁶ Ac. TC n.º 18/2011, de 12/01/2011, Rel. Carlos Cadilha.

⁸⁷ CIRC, art. 1.º.

⁸⁸ CSC, art. 31, n.º 1.

⁸⁹ CSC, art. 514, n.º 3.

todavia, nesse caso, cobrança de imposto sobre rendimento decorrente de eventual incremento patrimonial, pelo gestor, proveniente da tal distribuição ilícita de bens da sociedade, porque esse incremento preencheria “os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”⁹⁰ ao IRS.⁹¹ Trata-se, em resumo, da diferenciação entre meio e fim ou entre processo e produto: é permitido tributar o produto do ilícito, mas não se pode tributar o ilícito como meio.

Isolada, deixada de lado a discussão pontual sobre o papel sancionatório, outra questão a ser investigada é sobre o possível enquadramento da norma que instituiu a TA sobre despesas não documentadas no gênero das normas antiabuso. Segundo aproximada noção legal, normas antiabuso são aquelas que têm por finalidade tornar tributariamente ineficazes atos ou negócios jurídicos artificialmente ou fraudulentamente dirigidos à redução ou diferimento de impostos.⁹² Ocorre que sua incidência real, a despesa não documentada, é *encargo*⁹³ não dedutível ao IRC.⁹⁴ Se não é dedutível, então a despesa não documentada não tende a reduzir ou diferir o IRC devido, logo, sob o ponto de vista do contribuinte que realiza a despesa por meio da aquisição do bem ou serviço, a regra que criou essa modalidade de TA não pode, ao menos diretamente, ser classificada como espécie do gênero das medidas antiabuso em face do IRC. De qualquer sorte, o desencorajamento da prática das despesas não documentadas por meio da cobrança da TA acaba por desempenhar, por via oblíqua, função fiscal, ao contribuir para repartição justa de riqueza,⁹⁵ na medida em que induz o contribuinte do IRC à aquisição de bens e serviços por meio de operações que, por serem documentadas, permeiam o mercado formal e geram impostos. *Sob esse enfoque, a TA sobre despesas não documentadas enquadra-se, sim, como imposto extrafiscal.*⁹⁶

Em relação ao objetivo extrafiscal, essa modalidade de TA em IRC seria um imposto eficiente? Ora, a eficiência da função extrafiscal de qualquer imposto é necessariamente uma grandeza inversa ao sucesso da função reditícia.⁹⁷ Isso porque a finalidade principal dos impostos extrafiscais é justamente “evitar ou obstar a verificação do respetivo pressuposto de facto ou

⁹⁰ LGT, art. 10.º.

⁹¹ CIRS, art. 9.º, n.º 1, al. d).

⁹² LGT, art. 38, n.º 2.

⁹³ A rigor, é despesa e não encargo. Mas essa ambiguidade entre os termos despesa e encargo é gerada dentro do próprio CIRC, conforme art. 23-A, n.º 1, al. a).

⁹⁴ CIRC, art. 23-A, n.º 1, al. a).

⁹⁵ Finalidade prevista na Constituição da República, art. 103, n.º 1.

⁹⁶ Nabais, 2014, 386.

⁹⁷ Gomes, 2003, 67.

facto gerador”,⁹⁸ ou seja, quanto maior o valor arrecadado pelo Estado, menos eficiente terá sido a desejada modulação de conduta. E o oposto é verdadeiro: menor valor arrecadado implica maior sucesso da função extrafiscal. No caso das tributações autónomas em IRC, entretanto, não é, a rigor, possível a avaliação dessa eficiência, pois não há divulgação de informações oficiais sobre valores arrecadados pela Autoridade Tributária em cada uma das modalidades de TA, apenas sobre o valor total.

Em resumo do que foi visto sobre a TA sobre despesas não documentadas, releva-se o seguinte: (i) tentativas de comprovação de gastos mediante apresentação de simples troca de meios de pagamento, como vales-refeição ou cheques-auto, têm sido tratadas pela AT, indevidamente entendemos, mas com respaldo nos tribunais, como despesas não documentadas; (ii) se analisada estritamente sob os contornos do referencial teórico aqui apresentado, essa modalidade de TA configura inadequada sanção pela prática de ato ilícito.

⁹⁸ Nabais, 2014: 387.

VIII - TA em IRC sobre encargos com viaturas

Houve um tempo em que a TA em IRC incidia apenas sobre despesas não documentadas. Porém, a lei orçamentária para 2000, que foi a Lei n.º 3-B/2000, de 04 de abril, trouxe algumas novidades em seu artigo 42, que alterou o artigo 4º do DL 192/90. Uma delas foi a inclusão, no campo de incidência real da TA, dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros. A partir daí, esse campo de incidência foi paulatinamente ampliado, até chegar à configuração atual⁹⁹ dada pelo artigo 88 do IRC nos números 3, 5, 6, 17 e 18, que possuem o seguinte enunciado:

3 - São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25.000;
- b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25.000 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 motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

6 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com:

- a) viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, 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.

(...)

17 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 5%, 10% e 17,5%.

⁹⁹ Considera-se como atual o CIRC na versão modificada até a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

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

Nessa modalidade de TA, o critério material de incidência – ou incidência real – recai sobre os encargos efetuados ou suportados pelas empresas e relacionados a determinados veículos, que são 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 - ISV, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, sejam eles próprios, sejam os que estejam sob sua posse ou utilização, alugados, arrendados, ou mesmo em utilização pessoal por trabalhador ou membro do órgão social, obviamente, nesse último caso, com encargos à sociedade.

O conceito de *encargo* utilizado no enunciado do n.º 3 do artigo 88 do CIRC é abrangente. A lista constante do n.º 5 daquele artigo cita “depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”. Mas o termo *nomeadamente* ali contido indica que a lista não é exaustiva, mas sim exemplificativa. Isso significa que se encontram também sujeitos à TA encargos outros como parqueamentos, portagens, transportes, coimas, multas, juros de *leasing*, dentre outros que possam ser associados à propriedade, posse ou utilização dos referidos veículos.¹⁰⁰ Dentre esses encargos, o que costuma ter o maior valor é o relativo à depreciação, haja vista que equivale, em regra, ao valor da própria viatura uniformemente distribuído pelo seu período de vida útil,¹⁰¹ normalmente quatro anos, lembrando que a depreciação pode não ser dedutível, em sua totalidade, ao IRC.¹⁰²

Observe-se que a TA incide não só sobre encargos efetuados, mas também sobre os suportados. Suportar significa ter sobre si, aguentar, tolerar, sofrer,¹⁰³ o que importa dizer que ainda que a sociedade sujeito passivo não *efetue* diretamente o encargo, haverá incidência se, ao final, de qualquer modo, *suporte*, pague, assumo a despesa ou arque com o ônus relativo ao

¹⁰⁰ Nesse sentido, decisão do Centro de Arbitragem Administrativa no Processo n.º n.º 92/2013-T, datada de 25/11/2014 e disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=92%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=286

¹⁰¹ CIRC, art. 30, n.º 1.

¹⁰² CIRC, art. 34, n.º 1, al. e).

¹⁰³ Dicionário Priberam, disponível em: <http://www.priberam.pt> .

encargo com aqueles determinados veículos, independentemente de serem ou não de sua propriedade.¹⁰⁴

Ao listar os veículos, ainda que tenha feito remissão ao Código do CISV, o enunciado do n.º 3 do artigo 88 não foi muito claro quanto à incidência real no que se refere à exata definição de quais viaturas ligeiras de mercadorias teriam seus encargos sujeitos à TA. Mas possíveis dúvidas foram posteriormente dissipadas por informação vinculativa da AT.¹⁰⁵ Esclareceu-se, nessa informação, que dentre as viaturas ligeiras de mercadorias, somente incide TA sobre aquelas contidas na Tabela A constante do n.º 1 do art.º 7.º do Código do ISV. Para além disso, ali ainda se justificou a inusitada tributação de despesas sobre esse tipo de viatura comumente utilizado a serviço pelas empresas: pretendeu-se, segundo a AT tributar gastos com determinadas viaturas ligeiras de mercadorias de menor porte e que tenham também utilidade como viaturas de passageiros. Isso porque, dada essa versatilidade, poderiam essas viaturas, em tese, servir como meio de pagamento a sócios, trabalhadores ou terceiros, com evasão ou elisão dos encargos fiscais, parafiscais ou trabalhistas que incidem sobre esses pagamentos na esfera da sociedade ou, principalmente, na da pessoa beneficiária. Uma alternativa, portanto, a ser considerada pelas empresas que fazem uso de viaturas ligeiras de mercadorias seria a opção pelos veículos de maior porte que não estejam enquadradas na Tabela A do CISV, porque sobre os correspondentes encargos não incide essa modalidade de TA.

De qualquer sorte, há cinco regras que delimitam negativamente a incidência real dessa TA. Três delas em função da tecnologia de propulsão do veículo; as outras duas em função do uso que a empresa dá ao veículo. Em função da tecnologia de propulsão, há uma exclusão objetiva, total, que é a não incidência de TA sobre encargos com viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica,¹⁰⁶ e duas isenções parciais – assim chamadas em razão da mutilação parcial do critério quantitativo da norma de incidência¹⁰⁷ – por meio das quais são reduzidas as taxas de TA sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in ou movidas a GPL (gás de petróleo liquefeito) ou GNV (gás natural veicular).¹⁰⁸ Há ainda duas outras exclusões. Uma delas é objetiva em relação ao uso da viatura e subjetiva em relação a

¹⁰⁴ Ac. CAAD de 25/11/2013, Rel. José Coutinho Pires.

¹⁰⁵ Nesse sentido a Ficha Doutrinária – Informação Vinculativa emitida pela AT em 17/04/2015, referente ao Processo n.º 750/2015.

¹⁰⁶ CIRC, art. 88, n.º 3, parte final.

¹⁰⁷ Carvalho, 2007: 504.

¹⁰⁸ CIRC, art. 88, n.º 17 e 18.

atividade do SP: não incide TA sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas afetos ao serviço público de transportes, assim destinados ao aluguel em razão da atividade normal do sujeito passivo.¹⁰⁹ A outra é objetiva em relação à forma de uso: não incide TA sobre encargos relacionados com viaturas automóveis atribuídas a empregados da sociedade por meio de acordo.¹¹⁰

A delimitação negativa de incidência em razão da tecnologia de propulsão do veículo, que pretende incentivar a utilização de veículos menos poluentes, surgiu a partir de 2008, com o advento da política pública que ficou conhecida como *fiscalidade verde*. Já em relação à delimitação negativa em razão do uso, há dois motivos distintos. A exclusão dos encargos com veículos para aluguel e afetos ao serviço público justifica-se por se tratar de caso no qual, em tese, há nessas circunstâncias menores possibilidades de concessão do uso da viatura como meio de pagamento a empregados ou sócios. A exclusão dos encargos com viaturas atribuídas a empregados decorre do fato de que a importância correspondente a esses encargos já estará sujeita à tributação na esfera da pessoa singular, por caracterizar remuneração do trabalho dependente.¹¹¹

O critério quantitativo é sempre formado pela matéria coletável e pela taxa. A matéria coletável ou base de cálculo da TA em IRC relativa a encargos com veículos é sempre o valor do encargo. As taxas, que dependem do valor da aquisição, tecnologia de propulsão do veículo e do resultado obtido pela sociedade no período a que referem os encargos, devem observar a tabela seguinte:

Sistema de propulsão =>	Híbridas <i>Plug-In</i>		GNV ou GPL		Outras, exceto movidas a energia elétrica	
	Neutro ou lucro tributável	Prejuízo fiscal	Neutro ou lucro tributável	Prejuízo fiscal	Neutro ou lucro tributável	Prejuízo fiscal
Custo de Aquisição						
< € 25.000	5,0%	15,0%	7,5%	17,5%	10,0%	20,0%
= ou > €25.000 e < €35.000	10,0%	20,0%	15,0%	25,0%	27,5%	37,5%
= ou > € 35.000	17,5%	27,5%	27,5%	37,5%	35,0%	45,0%

Quadro VIII.1 - Taxas de TA em IRC sobre encargos com viaturas

¹⁰⁹ CIRC, art. 88, n.º 3, n.º 6, al. a).

¹¹⁰ CIRC, art. 88, n.º 3, n.º 6, al. b).

¹¹¹ CIRS, art. 2º, n.º 3, al. b), n.º 9.

Há, ainda, a possibilidade de haver encargos com viaturas alugadas ou arrendadas, sobre os quais também incide TA em IRC. Tratando-se de aluguel de viatura por prazo máximo de três meses não renovável, então deve ser aplicada a taxa de 10% ou, em caso de prejuízo fiscal no período, de 20%.¹¹² Em relação a encargos relacionados a viaturas arrendadas por prazo superior a três meses, ou mesmo por prazo renovável, deve ser considerado como “valor de aquisição” aquele valor considerado pelo locador para cálculo da renda, antes de deduzir o valor residual. A esse valor deve ser adicionado o IVA.¹¹³ Em seu planeamento fiscal, portanto, em caso de necessidade de uso de viaturas de maior valor, cujos encargos são sujeitos às maiores taxas de TA, deve a empresa considerar a possibilidade de organizar os contratos de aluguel por períodos de até três meses não renováveis, de modo que incida TA à taxa de 10%, invés de adquiri-las ou arrendá-las por prazo maior.

A empresa deve também considerar, em seu planeamento fiscal, a possibilidade de atribuição da viatura a seu empregado mediante acordo escrito. Nessa circunstância, não há TA na esfera da empresa sobre os correspondentes encargos.¹¹⁴ Há rendimento anual em espécie, contudo, na esfera do colaborador, à razão de 0,75% do valor de custo de aquisição ou produção da viatura pelo número de meses de sua utilização,¹¹⁵ o que traz outras implicações, tanto na esfera da empresa, como por exemplo encargos sobre remunerações, como também na esfera do trabalhador, como IRS. Aconselhável, portanto, diante das alternativas disponíveis, que a empresa as simule, estude e compare em busca da melhor solução ao menor custo fiscal.

Depreende-se do exposto que a TA em IRC sobre encargos relacionados a veículos: (i) possui a incidência real definida por características do objeto da despesa, como por exemplo sistema de propulsão; (ii) pode ter sua incidência excluída em razão do tipo de uso da viatura e da atividade normal do sujeito passivo; (iii) pode a incidência ser também excluída por atribuição da viatura ao empregado por acordo escrito; e (iv) Em razão das muitas variáveis envolvidas nessa modalidade de TA, deve a empresa simular e comparar as alternativas possíveis.

¹¹² Ficha Doutrinária referente ao Processo n.º 2012/1228, emitida pela AT em 21/05/2012.

¹¹³ Ficha Doutrinária referente ao Processo n.º 2012/3690, emitida pela AT em 02/07/2013.

¹¹⁴ CIRC, art. 88, n.º 6, al. b).

¹¹⁵ CIRS, art. 24, n.º 5

IX - A TA em IRC com gastos de representação

Essa modalidade de TA foi inserida no âmbito do IRC à partir do OE 2000, pela mesma lei que trouxe a TA sobre encargos com viaturas, que foi a Lei 3-B/2000, de 04 de abril. Atualmente, a TA em sede de IRC sobre encargos de representação encontra-se prescrita no n.º 7 do artigo 88 CIRC, segundo o qual:

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

Pouco ou quase nada há a discutir a respeito do critério quantitativo de incidência dessa modalidade de TA em IRC. Esse critério é composto por dois fatores: a matéria coletável ou base de cálculo e a taxa. A base de cálculo é o valor da despesa. A taxa é de 10% ou, em caso de prejuízo no período a que respeitam as despesas, de 20%.¹¹⁶

Em relação à incidência real ou objetiva do imposto, vale ressaltar que o advérbio *nomeadamente* é utilizado no modo exemplificativo, logo são suscetíveis a essa modalidade de TA quaisquer outras possíveis despesas de representação, ainda que não sejam com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos. E segundo a norma, não importa quem seja o beneficiário desses eventos, se clientes, fornecedores, qualquer pessoa, nem importa o local onde ocorram, em Portugal ou no estrangeiro. Não há, todavia, qualquer vocação residual para essa expressão de TA em IRC, pois esse aparentemente amplo espectro de incidência real é delimitado: só incide essa TA sobre encargos *dedutíveis*,¹¹⁷ isto é, sobre gastos utilizados pelo contribuinte, a título de *despesas de representação*, como subtraendos na determinação do lucro tributável pelo IRC.

Para que o encargo possa ser considerado *dedutível*, há dois requisitos. Em primeiro lugar, é necessário que seja efetuado com o fito de obter ou de garantir os rendimentos sujeitos ao IRC”.¹¹⁸ Em outras palavras: são dedutíveis aqueles encargos que tenham sido incorridos ou suportados pelo SP para a obtenção do rendimento ou para a manutenção se sua fonte

¹¹⁶ CIRC, artigo 88, n.º 14.

¹¹⁷ Importante observar o corte temporal: a vigência da legislação aqui em análise reporta-se a março de 2016.

¹¹⁸ CIRC, artigo 23, n.º 1.

produtiva.¹¹⁹ Em segundo lugar, para ser dedutível o encargo precisa ser documentalmente comprovado.¹²⁰

O resultado que a empresa pretende, em tese, alcançar com as despesas de representação é manter ou angariar clientes. Os valores entregues pelo sujeito passivo às pessoas responsáveis pela realização do evento, para nele serem aplicados, não configuram rendimentos dessas pessoas, razão pela qual não há a obrigatoriedade de que elas reportem o recebimento, desde que esses gastos estejam devidamente documentados e registados como despesas de representação da empresa. A propósito, exatamente aí reside a finalidade extrafiscal dessa modalidade de TA: desincentivar a prática, pela empresa, de dissimulação de pagamentos a trabalhadores, sócios, fornecedores, sob o pretexto de efetuar despesas de representação.

Mas, diante da amplidão que a norma pretendeu dar à incidência objetiva dessa modalidade de TA, surge a pergunta: o que seriam, exatamente, *despesas de representação*? Para ilustrar a resposta, vale a pena breve menção a entendimento judicial aplicado um caso prático.

IX.1 - A definição de despesas de representação: um caso prático

Trata-se de caso que foi objeto da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul - TCAS de 07/05/2015, cujo relator foi o Conselheiro Joaquim Condesso, em que obteve sucesso a propositura, pelo contribuinte, de reclassificação de despesas e devolução de TA já liquidada.

Naquele processo, foi relatado que o contribuinte, de atividade principal comércio por grosso de produtos farmacêuticos, havia efetuado despesas com viagens para que profissionais de saúde participassem de evento científico em que haveria sessões clínicas no âmbito da promoção de medicamentos. Na sequência, por entender que esse encargo se enquadrava como despesas de representação, fez a correspondente autoliquidação de TA. Depois, contudo, mudou de entendimento: apresentou reclamação graciosa em que pleiteava que as despesas fossem classificadas como encargos de publicidade, sobre as quais não haveria incidência de TA. Como a reclamação foi indeferida, o contribuinte apresentou impugnação junto ao Tribunal

¹¹⁹ O entendimento dos Tribunais Administrativos é de que não cabe à AT juízo de oportunidade ou mérito (Ac. TCAS de 07/05/15, Rel. Joaquim Condesso e Ac. STA de 24/09/14, Rel. Francisco Rothes).

¹²⁰ CIRC, artigo 23, n.º 3.

Administrativo e Fiscal - TAF competente, que no caso era o de Sintra. Obteve êxito: na sentença, o TAF determinou a devolução do valor da TA antes liquidado. Houve recurso pela AT, mas na solução imposta pelo TCAS negou-se provimento ao recurso e confirmou-se a decisão do TAF, mantendo-se, pois, a obrigação de o Estado devolver o valor do imposto antes equivocadamente autoliquidado pelo contribuinte.

A importância desse caso decorre da diferença que ficou estabelecida, no entender do TCAS, entre despesas de representação e de publicidade. Segundo entende aquele Tribunal, classificam-se como despesas de representação somente aquelas que se destinam à representação propriamente da sociedade, “onde esta não se encontra presente (portanto, fora da sua actividade principal).”¹²¹ Como no caso a actividade principal da sociedade era comércio por grosso de produtos farmacêuticos, então pode-se dizer que a promoção dos medicamentos era um evento no qual a sociedade encontrava-se presente, e não sendo representada. Por isso, as despesas dedutíveis correspondentes não poderiam mesmo ser consideradas de representação. Como o evento destinava-se a promover os produtos que eram vendidos pela sociedade, então as despesas dedutíveis correspondentes seriam, segundo o julgado, despesas de publicidade.¹²²

E essa distinção é da maior importância porque, embora sejam ambas dedutíveis para efeitos do cálculo do IRC, não incide TA sobre gastos com publicidade, mas sim com as chamadas despesas com representação. Observe-se ainda que as despesas em questão nem eram directamente correspondentes ao evento em si, ou seja, à demonstração dos produtos farmacêuticos, mas às viagens feitas pelos profissionais de saúde para participarem do evento. Não eram despesas especialmente efetuadas com o evento fim, a demonstração dos produtos, mas também com o meio, as viagens.

A bem da verdade, em relação à situação objeto do julgamento, encargos suportados com viagens realizadas por profissionais de saúde para participarem em eventos organizados dentro do âmbito da promoção de medicamentos por sociedade de actividade de venda por grosso de produtos farmacêuticos, já existia informação vinculativa¹²³ da Autoridade Tributária, segundo

¹²¹ Como se pode observar, a palavra “onde” não foi utilizada como advérbio de lugar, mas sim para referir-se à actividade principal da sociedade.

¹²² Em caso que guarda alguma semelhança com esse, o TCAS havia julgado no mesmo sentido: Ac. TCAS de 12/06/2014, Rel. Cristina Flora.

¹²³ Trata-se da Informação Vinculativa da Direcção-Geral dos Impostos, referente ao Processo 1648/09, com despacho datado de 16/07/2009.

a qual tais despesas, obviamente no caso concreto consultado, deveriam ser aceites como custos de publicidade e propaganda.

É certo que as informações vinculativas só têm aplicabilidade ao caso concreto. Sua aplicação não pode ser estendida a casos semelhantes,¹²⁴ mesmo porque é expressamente proibida a integração analógica de normas tributárias.¹²⁵ Não se pode negar, todavia, que o citado acórdão do TCAS configura importante precedente jurisprudencial na diferenciação entre encargos de publicidade e de representação.

Analogamente, portanto, de acordo com o entendimento externado naquele acórdão, pode-se afirmar, por exemplo, que os gastos com alimentação de pessoas ligadas ao comércio retalhista de equipamentos agrícolas, ou com hospedagem de gestores de comércio retalhista de roupas, suportadas por comerciantes grossistas, e no âmbito promocional desses produtos, podem, em tese, ser classificadas como despesas de publicidade e não de representação. Assim, também em tese, tais encargos não seriam suscetíveis à incidência de TA.

Então, apesar de ter sido criada com propósito de ser um imposto autónomo com amplo campo de incidência objetiva, de modo que abarcasse enorme gama de pagamentos que pudessem ser feitos, a qualquer pessoa ou entidade, a título de despesas de representação (nomeadamente receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos, dentro ou fora de Portugal), o precedente jurisprudencial aqui citado acabou por determinar relevante limite à TA sobre despesas de representação, à medida que confere a possibilidade de que algumas despesas sejam, conforme o caso, classificadas como sendo de publicidade e excluídas do campo de incidência da TA.

Com essas considerações acerca do enunciado do n.º 7 do artigo 88 do CIRC, pode-se afirmar que a TA sobre encargos de representação possui como características genéricas (i) incidência real definida por características do objeto da despesa, que precisa ser de representação, assim entendido o ato de se fazer às vezes da sociedade onde ela não se encontra presente; (ii) irrelevância de quem seja a pessoa do beneficiário do pagamento ou da própria despesa; (iii) ausência de repercussão do valor da despesa na tributação na esfera do favorecido imediato pelo pagamento.

¹²⁴ Em caso de questão relevante de direito apreciada no mesmo sentido em três solicitações de informações vinculativas, tais informações devem ser convertidas em circulares administrativas, estas sim, dotadas de aplicabilidade genérica (LGT, artigo 68-A, números 1 e 3).

¹²⁵ LGT, artigo 11, n.º 4.

X - A TA em IRC sobre pagamentos destinados a pessoas residentes fora de Portugal e sujeitas a regime fiscal mais favorável

Instituída desde 2001,¹²⁶ essa modalidade de TA no âmbito do IRC encontra-se regulada pelo número 8 do artigo 88 do código daquele imposto sobre rendimentos, que tem o seguinte enunciado:

8 - São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 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, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Esse enunciado normativo merece destaque em relação a quatro particularidades: (i) remessa ao regime da TA sobre despesas não documentadas; (ii) indefinição da natureza ou finalidade da despesa; (iii) pressuposto de incidência objetiva não definido por lei; (iv) incidência objetiva baseada em presunção cuja ilisão é condicionada à produção de prova de difícil obtenção.

A primeira dessas características é patente na medida em que determina o enunciado normativo que institui essa modalidade de TA que a ela seja aplicado o mesmo regime do n.º 1 ou do n.º 2 do artigo 88, que regulam a TA sobre despesas não documentadas. E aquele regime possui duas características: (a) a da taxa aplicável segundo a incidência subjetiva, e (b) a da não-dedutibilidade ao lucro tributável pelo IRC.

Em relação à taxa aplicável, a norma divide a incidência subjetiva em duas categorias de sujeito passivo e aplica uma taxa de TA para cada uma delas: pela regra geral às empresas, a TA será de 35%. Porém, se o contribuinte for sujeito passivo total ou parcialmente isento, ou que não exerça, a título principal, atividade económica de carácter empresarial,¹²⁷ ou ainda se o contribuinte auferir rendimentos sujeitos exclusivamente ao imposto especial de jogo, essa TA será exigida à taxa de 55% sobre o valor da despesa.

¹²⁶ Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro.

¹²⁷ CIRC, art. 3º, n.º 4.

Quanto à dedutibilidade, esse regime proíbe que se considere essas despesas abrangidas pelo n.º 8 do artigo 88 como gastos para efeitos de dedução junto ao IRC, o que, aliás, se coaduna com a vedação já imposta no artigo 23-A, n.º 1, alínea r), n.º 3 e 7, todos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

A segunda característica relevante da TA prevista no n.º 8 do artigo 88 é a indefinição sobre natureza ou finalidade da despesa, haja vista que o imposto incide sobre “despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título”. Uma vez ocorrido o pagamento ou reconhecida a dívida pela sociedade, identificado o beneficiário como não residente sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, caracterizada está a incidência da TA, independentemente da natureza do objeto de contrapartida do pagamento ou da dívida.

A terceira e talvez a mais instigante particularidade da TA instituída por meio do n.º 8 do artigo 88 do CIRC é a veiculação de pressuposto de incidência objetiva não definido por lei. Prescreve a norma que a Tributação Autônoma deve incidir sobre pagamentos feitos a pessoas residentes fora de Portugal e lá sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável.¹²⁸ Portanto, para que se verifique a incidência da TA, é imprescindível que o não-residente esteja sujeito a *regime fiscal claramente mais favorável* que o de Portugal. E o enunciado do n.º 8 remete a definição do que seja *regime fiscal claramente mais favorável* ao próprio CIRC que, por sua vez, contém diversos outros dispositivos que vinculam tal conceito de *regime fiscal claramente mais favorável* a uma lista de locais aprovada por portaria do membro do governo responsável pela área de finanças. Pode-se citar como exemplos desses dispositivos o artigo 23-A, n.º 1, alínea r), o artigo 45-A, n.º 4, alínea c) e o artigo 91-A, n.º 4. Essa lista de lugares, que é taxativa, compõe-se atualmente¹²⁹ de 81 países, territórios e regiões, consoante Portaria 292/2011, de 8 de novembro, do Ministério das Finanças.¹³⁰ Essa relação é conhecida popularmente como *lista negra* ou *lista dos paraísos fiscais*. Com essa remissão para portaria, um pressuposto da hipótese de incidência da TA, condição essencial para a incidência objetiva do imposto, que é a definição dos locais que possuem *regime fiscal claramente mais favorável*, ficou de fora da lei, eis que a competência para definir que locais seriam esses foi delegada a um agente do governo. Essa

¹²⁸ Essa norma é semelhante a outras regras antiabuso por parte de sociedades controladas não residentes, presentes na legislação que regula o IRC desde a edição do Decreto-lei 37/1995, de 14/02/95. Tais regras, que são hoje utilizadas por muitos países como meio de proteção da própria economia, são conhecidas como *Regras CFC* (Controlled Foreign Companies), e têm como objetivo evitar fuga de capitais e erosão da base tributária dos Estados.

¹²⁹ Março de 2016.

¹³⁰ Portaria publicada no Diário da República, 1ª série, de 08/11/2011, folha 4788.

delegação, todavia, ainda que feita indiretamente pelo n.º 8 do artigo 88, insinua algum vício de inconstitucionalidade, conforme será explicado em seguida.

Se não houvesse definição de que locais possuem *regime fiscal claramente mais favorável*, não poderia haver sequer incidência da TA prevista no n.º 8 do artigo 88 do CIRC, logo, tal definição é da essência da incidência. Estatui a Constituição da República que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.¹³¹ Daí decorre o princípio constitucional da legalidade. Determina ainda a Constituição que “nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos”.¹³² Ora, se nenhuma lei pode conferir a atos de outra natureza sequer o poder de interpretar seus preceitos, então, pela mesma razão, o Código do IRC, ainda que autorizadamente editado pelo governo,¹³³ não poderia ter conferido a portaria a ser emitida por membro do governo, como conferiu, o poder de definir o critério material de incidência de imposto, definição essa, repita-se, atribuída à lei formal pela própria Constituição. Aliás, o próprio Tribunal Constitucional já fixou entendimento nesse sentido:

“... a jurisprudência do Tribunal Constitucional vem entendendo que não podem subtrair-se à alçada da reserva parlamentar “as próprias normas sobre a determinação da matéria colectável, quando o seu conteúdo e alcance transcender a pura esfera processual e assumir já, afinal, um carácter “material” ou “substantivo””.¹³⁴

Oportuno ainda salientar que não está em discussão aspeto acerca de cobrança ou liquidação do imposto,¹³⁵ cuja regulação, segundo Vasco Branco Guimarães, poderia ser de competência de “vários órgãos que têm a possibilidade legal de fazer leis com âmbito tributário procedimental ou acessório”.¹³⁶ Está-se, sim, a tratar do estabelecimento da própria relação tributária. Está-se a tratar da própria incidência do imposto, cuja determinação é reservada à lei formal. Nesse sentido, Américo Brás Carlos, ao tratar do princípio da tipicidade, cita Alerto Xavier para ensinar que o artigo 103, n.º 2 da CRP impõe que a lei determine “todos os elementos

¹³¹ CRP, artigo 103, n.º 2.

¹³² CRP, artigo 169, n.º 5.

¹³³ CRP, artigo 165, n.º 1, alínea i).

¹³⁴ Ac. TC 84/2003, de 12/02/2003, Rel. Artur Maurício.

¹³⁵ CRP, art. 103, 3.

¹³⁶ Guimarães em Guimarães (coord.) et al, 2014: 98.

necessários à tributação, que se apresentarão “de tal modo precisos e determinados (...) que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.”¹³⁷

Por essa razão, é possível o entendimento de que seja inconstitucional a TA instituída pelo artigo 88, n.º 8, do Código do IRC, por violação ao princípio constitucional da legalidade.

Ademais, o emprego de lista taxativa de locais não é o único critério possível apropriado para definição de quais seriam os regimes fiscais mais favoráveis que o de Portugal. Poderia também ser utilizado o critério de comparação de taxas para impostos análogos,¹³⁸ como é feito nas normas CFC da França, por exemplo.¹³⁹ Portugal, entretanto, preferiu utilizar o critério da lista divulgada em portaria. Tal escolha certamente ocorreu por conta da complexidade e da dinamicidade com que evoluem as legislações fiscais dos vários Estados. Referida complexidade, porém, não justifica a por suposto inconstitucional remissão, para portarias, da definição de componente essencial da norma de incidência de imposto. Perceba-se, ademais, que a referida portaria nem sofre modificações constantes: encontra-se atualmente em vigor com a mesma redação de cinco anos atrás. E a redação da portaria anterior, que foi a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, vigorou por mais tempo ainda. Se não há modificações constantes, então, pelo menos no que toca à pretensa necessidade de dinamismo normativo, poderia a tal *lista negra* ser veiculada por meio de Decreto-lei, o que afastaria a violação ao princípio constitucional da legalidade.¹⁴⁰

A quarta e última característica merecedora de atenção em relação a essa modalidade de TA é sua incidência objetiva baseada em presunção, presunção essa cuja ilisão é condicionada à produção de prova de difícil obtenção. É que na parte final do n.º 8 do artigo 88, criou-se uma regra de exceção segundo a qual não há incidência de TA se o sujeito passivo puder provar que as importâncias pagas ou devidas “correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado”. Verifica-se daí que a exigência dessa modalidade de TA decorre da presunção de que todas as importâncias pagas ou devidas a pessoas não residentes em Portugal, e lá sujeitas a regime fiscal mais benevolente, não existiram ou, caso tenham existido, possuem caráter anormal ou montante exagerado.

¹³⁷ Carlos, 2014: 110.

¹³⁸ Aliás, essa comparação é um dos critérios adotados para imputação de rendimentos obtidos por pessoas não residentes associadas a sociedades residentes em Portugal, conforme artigo 66, n.º 5 do CIRC.

¹³⁹ Còde Général des Impòts, artigo 238-A.

¹⁴⁰ CRP, artigo 103, n.º 2.

Trata-se de presunção legal *juris tantum*, pois a própria norma admite prova em contrário, atribuindo-a ao sujeito passivo. Não há vício na utilização de presunções relativas nas normas de incidência tributárias.¹⁴¹ Nesses casos, caberia à empresa ilidir a presunção.¹⁴² Incumbiria à sociedade o ônus da produção de prova acerca de três fatos: (i) de que as importâncias pagas ou devidas correspondem a operações efetivamente ocorridas; (ii) de que essas operações não possuem caráter anormal e, (iii) de que essas operações não têm montante exagerado. A norma não estatui forma ou procedimento de prova, porém, não obstante a vedação de integração normativa por analogia,¹⁴³ é usual a referência ao procedimento prescrito no artigo 23-A, n.º 8 do Código do IRC, segundo o qual “A Autoridade Tributária e Aduaneira notifica o sujeito passivo para produção da prova referida na alínea r) do n.º 1, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias.”

Perceba-se, em relação ao primeiro fato a ser provado, que não basta à sociedade apresentar o contrato ou mesmo a prova do efetivo pagamento ou da assunção da dívida em favor do não-residente. O que precisa ser provado é a existência da própria operação objeto da contrapartida do pagamento ou da dívida; é o “facto comercial que esteve na origem do pagamento do mesmo preço que surge como custo a deduzir em sede de I.R.C.”¹⁴⁴

O segundo fato a ser provado pela sociedade é de que a referida operação não tem caráter anormal. Nesse aspeto divergimos, com a devida vénia, da fundamentação utilizada pelo Ac. TCAS de 19/02/2015, Rel. Joaquim Condesso, segundo o qual tal prova “deve passar pela demonstração de que o contrato, cuja veracidade se provou, se apresenta equilibrado”. Acreditamos que, nesse julgado, o Colendo Tribunal considerou a palavra *anormal*, contida no enunciado no artigo 88, n.º 8 do CIRC como sendo um atributo do valor da despesa. Em nosso entendimento, contudo, o adjetivo *anormal* qualifica sim a *operação realizada*. Não tem, portanto, acreditamos, correlação com o equilíbrio do contrato, mas sim com a adequação entre a operação que deu origem à despesa objeto da TA e os fins da sociedade.¹⁴⁵ É caso, pois, de

¹⁴¹ LGT, artigo 7 e artigo 344, n.º 1 do Código Civil, que pode ser subsidiariamente aplicado às relações jurídico-tributárias, consoante seu artigo 2.º, alínea d).

¹⁴² Importante lembrar que, para ilidir a presunção, deve a sociedade solicitar abertura de procedimento contraditório próprio, isso se não optar por utilizar as vias da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, consoante CPPT, artigo 64, n.º 1.

¹⁴³ LGT, artigo 11, n.º 4.

¹⁴⁴ Nesse sentido, o Acórdão TCAS de 19/02/2015, Rel. Joaquim Condesso.

¹⁴⁵ Como conceito de *fim da sociedade*, adota-se aqui o conceito trazido por António Pereira de Almeida em Almeida, (2011: 13). Segundo o autor, o fim mediato ou teleológico da sociedade é o lucro; e o fim imediato, a própria atividade empresarial.

aplicação de juízo de *adequação*, vedado, à Autoridade Tributária, juízos de *oportunidade* ou de *eficiência*. Concordamos, nesse particular, com os argumentos que fundamentaram o Ac. STA de 24/09/2014, Rel. Francisco Rothes, segundo o qual, ao tratar sobre a admissibilidade de gastos em vista do IRC, “um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruinosa”. Qualquer iniciativa da Autoridade Tributária, no âmbito da aplicação da norma contida no artigo 88, n.º 8, ou mesmo do artigo 23-A, n.º 1, alínea r) do CIRC, no sentido de avaliar o equilíbrio do contrato, ou mesmo de emitir juízo de oportunidade ou eficiência sobre o negócio jurídico realizado contraria, a nosso ver, o princípio constitucional da liberdade de iniciativa, veiculado pelo artigo 80, alínea c) da Constituição da República.

O terceiro fato a ser provado pela sociedade residente, este sim, é diretamente relacionado à importância paga ou devida: trata-se da prova de que essa importância não tem *montante exagerado*. Exige-se provar o *não-exagero* do montante. Se houvesse critério legal objetivo para identificação do *exagero* do montante, como por exemplo algum número, uma percentagem, então o fato a ser provado, o *não-exagero*, seria possível, pois bastaria que se demonstrasse que o montante encontra-se abaixo do número ou do percentual que definisse o referido patamar do *exagero*. Mas esse patamar não é determinado em lei. Não há parâmetro objetivo. Há, pois, exigência de prova de *fato indeterminado*,¹⁴⁶ o que, sem dúvida, implica cerceamento aos interesses da sociedade sujeito passivo. Uma forma alternativa de a empresa demonstrar o montante não-exagerado poderia ser por meio de comparações entre a operação por ela realizada com outras operações semelhantes, realizadas por outros sujeitos passivos. Mas a dificuldade trazida pela presunção legal permaneceria, uma vez que tais dados nem sempre se encontram na esfera de disponibilidades do SP, mesmo porque podem estar protegidos por sigilo comercial consoante artigos 42 e 43 do Código Comercial. Contudo, mesmo vencida essa etapa, na hipótese de a empresa conseguir razoáveis informações a respeito de operações semelhantes, de modo a estabelecer parâmetro de comparação suficiente para demonstrar o *montante não exagerado*, ainda assim esse parâmetro ficaria à mercê de juízo de valor a ser realizado pela Autoridade Fiscal, a quem caberia a palavra final sobre se o montante ultrapassara ou não o *patamar do exagero*. Ora, o *montante exagerado* é também pressuposto essencial da incidência da TA do

¹⁴⁶ Malatesta (1927: 112).

artigo 88, n.º 8 do CIRC: só há incidência da TA se houver *montante exagerado*. Na prática, portanto, a competência para definição da incidência é delegada à autoridade fiscal, o que também implica violação ao princípio constitucional da legalidade,¹⁴⁷ eis que somente a lei pode determinar a incidência tributária.

E exatamente nesse sentido é a lição de Canotilho, ao referir-se ao artigo 103 da Constituição da República:

“O n.º 2 garante o princípio da legalidade fiscal. Ele traduz-se desde logo na regra da reserva de lei para a criação e determinação dos elementos essenciais dos impostos, não podendo eles deixar de constar de diploma legislativo. Isso implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais.”¹⁴⁸

Convergem para esse mesmo entendimento os ensinamentos de Jorge Miranda e Rui Medeiros:

“Tal determinação Constitucional funciona, precisamente, como uma garantia dos contribuintes, criando um quadro legal rigoroso e pondo-os ao abrigo de uma interpretação administrativa, variável e porventura menos publicitada...”¹⁴⁹

A teoria brasileira é também bastante rigorosa em relação à precisão da qual deve-se revestir a lei que define a incidência tributária. Para Roque Carrazza:

“Os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.”¹⁵⁰

Pelo que foi aqui exposto, pode-se concluir que, tanto a possibilidade de definição, em portaria da Autoridade Tributária, de locais com regime fiscal claramente mais favorável, como também a dificuldade probatória imposta ao sujeito passivo, aliada à possibilidade de utilização de juízo de valor, pelo agente do fisco, para definição do que seria *montante não exagerado*,

¹⁴⁷ CRP, artigo 103, n.º 2.

¹⁴⁸ Canotilho, 1993a: 458.

¹⁴⁹ Miranda & Medeiros, Tomo II, 2006: 220.

¹⁵⁰ Carrazza, 2008: 398.

quando confrontadas com o princípio constitucional da legalidade são importantes teses a serem exploradas pela sociedade em eventual defesa de seus interesses em relação à obrigação tributária estatuída pelo artigo 88, n.º 8 do Código do IRC, eis que essas definições do referido *local* e do mencionado montante são critérios essenciais à determinação da incidência do imposto e, como tal, deveriam estar contidas na lei.¹⁵¹

Regra geral, impostos extrafiscais moduladores de conduta buscam desincentivar o comportamento que resulta na sua incidência real. Cumprindo essa regra, essa modalidade de TA pretende desincentivar que empresas abusivamente transfiram recursos, a qualquer título, para pessoas outras estabelecidas em regimes fiscalmente vantajosos, fora de Portugal. Evita, assim, que importâncias pagas ou lançadas como devidas possam ser destinadas a regimes fiscais mais favoráveis, em detrimento aos cofres públicos portugueses que, dessa forma, arcariam com os reveses dos custos relativos aos referidos pagamentos, que diminuem a arrecadação em impostos sobre o rendimento, mas não se beneficiariam com a receita tributária que incidiria sobre os correspondentes favorecidos. Como exemplos desses comportamentos evitáveis pode-se citar transferência de recursos a título de pagamentos a sócios, empregados, gestores, fornecedores. Contudo, é importante ressaltar que a TA somente recai sobre as importâncias *abusivamente* pagas ou devidas. Não há incidência do imposto se tais importâncias corresponderem a operações normais e em montante não exagerado, o que precisa ser comprovado pelo sujeito passivo, consoante parte final do n.º 8 do artigo 88. Não obstante os aspetos passíveis de questionamento acima apontados nessa modalidade de TA como espécie, importa saber que, em tese, medidas protetivas dessa natureza, como gênero, têm previsão e consonância com o Tratado de Funcionamento da União Europeia - TFUE.¹⁵²

Como caso importante sobre essa modalidade de TA, cita-se um acórdão proferido pelo TCAS¹⁵³ acerca de litígio tributário entre uma associação desportiva – sociedade aberta contribuinte do IRC – e a Fazenda Pública.

¹⁵¹ CRP, artigo 103, n.º 2.

¹⁵² TFUE, artigo n.º 1, alínea a): “1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros: a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;” E o artigo 63 é aquele que proíbe quaisquer restrições a pagamentos e a movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

¹⁵³ Ac. TCAS de 03/07/2012, Rel. Eugénio Sequeira.

Da análise externa efetuada pelo fisco junto àquela sociedade, resultaram-se correções à matéria coletável do IRC. Dentre outros itens dessa correção, não foram aceites como custo fiscal os encargos relativos à aquisição do passe de um jogador de futebol.¹⁵⁴ Tais pagamentos foram feitos pela sociedade em causa a uma entidade com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, país de regime de tributação privilegiado constante da lista da Portaria n.º 150/2004, então vigente. Como decorrência lógica da não-aceitação do custo frente ao IRC, apurou-se a correspondente TA.¹⁵⁵

Inconformado com a improcedência de sua impugnação apresentada junto ao Tribunal Administrativo Fiscal de Leiria, o contribuinte interpôs recurso ao Tribunal Central Administrativo Sul. Alegou que, conforme provas que juntara, tratava-se de operação efetivamente realizada e que não tinha carácter anormal nem montante exagerado.

O TCAS, porém, ao exemplo do TAF de Leiria, não considerou como provado que a operação havia sido efetivamente realizada. Não obstante haver o sujeito passivo ter apresentado a fatura da entidade não-residente e prova da saída dos fundos respetivos de sua tesouraria, não apresentou, no entender do TCAS, provas suficientes da efetiva aquisição, isto é, de que o referido atleta tivesse sido, de fato, integrado ao plantel ou sido utilizado na equipe do sujeito passivo. Em decorrência, foi negado provimento ao recurso.

A relevância desse julgado está no rigor aplicado pelo TCAS ao conceito de “operações efetivamente realizadas” contido no n.º 8 do artigo 88 do CIRC. No entender daquele Tribunal, com o qual concordamos, não basta provar o pagamento feito ou a saída de fundos; não basta provar o recebimento desses fundos pela entidade não-residente; não basta provar, enfim, a celebração do contrato. O que precisa ser provado é a efetivação da operação: “O que deve ser objecto de prova é antes a efectiva prestação de serviços, ou o recebimento de um empréstimo, ou seja, o facto comercial que esteve na origem do pagamento do mesmo preço que surge como custo a deduzir em sede de I.R.C.”¹⁵⁶

Do que até aqui se expôs, extrai-se que a modalidade de TA prescrita pelo artigo 88, n.º 8 do Código do IRC possui como características¹⁵⁷ (i) incidência real ou objetiva independente do

¹⁵⁴ Pagamentos efetuados a título de comissões, serviços de intermediação e outros serviços, provenientes da celebração de contratos de transferências de direitos desportivos e/ou económicos do atleta.

¹⁵⁵ Código do IRC, artigo 81, n.º 8, então em vigor, correspondente ao atual artigo 88, n.º 8.

¹⁵⁶ Ac. TCAS de 19/02/2015, Rel. Joaquim Condesso.

¹⁵⁷ Para além dessas características, oportuno ainda lembrar que os pagamentos que caracterizam fato gerador dessa modalidade de TA tipificam também a existência de relações especiais entre as partes, sujeitando-as à prática de preço de transferência para efeitos da determinação da matéria coletável em IRC, consoante CIRC, artigo 63, n.º 4, alínea h).

objeto da despesa, haja vista que se dá com simples pagamento ou reconhecimento de dívida; (ii) definição da taxa aplicável entre duas taxas distintas de acordo com circunstância afeta ao sujeito passivo; (iii) impossibilidade de dedução da despesa ao lucro tributável pelo IRC; (iv) possibilidade de exclusão da incidência mediante ilisão de presunção; (v) incidência real mediante censurável presunção relativa ilidível por prova de difícil obtenção pelo sujeito passivo; e (vi) inadequada possibilidade de aplicação de juízo de valor pelo agente do fisco na definição da incidência objetiva.

XI - TA em ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura do trabalhador

Instituída desde 2005,¹⁵⁸ essa expressão de TA no âmbito do IRC encontra-se prescrita pelo número 9 do artigo 88 do código daquele imposto sobre rendimentos, e que tem o seguinte enunciado:

9 - São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não 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, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

Em sua função extrafiscal de desincentivar determinadas e indesejáveis condutas, essa modalidade de TA não foge à regra: tem como objetivo evitar que ocorra seu próprio fato gerador. É que, na visão do legislador, tais ajudas de custo e compensações costumam também servir de pretexto para pagamentos disfarçados de salários. Busca essa TA, portanto, desincentivar que as empresas paguem salário a seu trabalhador sob o estratagema de conceder-lhe ajuda de custo ou compensação por deslocação em automóvel próprio desse colaborador, de forma a reduzir a carga fiscal da empresa, aí incluídos os encargos frente à Segurança Social.¹⁵⁹

Por estarem em estreita relação, esse dispositivo deve ser aplicado em consonância com o artigo 23-A, n.º 1, alínea h), que veda a dedução, para fins de cálculo do lucro tributável em IRC, dos encargos com ajuda de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, caso não seja apresentado pela empresa o mapa de controlo contendo determinadas informações sobre as deslocações.

O regime aplicável à incidência da TA prescrita na norma contida no artigo 88, n.º 9 do Código do IRC pode ser ilustrada por meio da figura 2, em que as áreas que estão na cor cinza, representam a incidência, e as áreas brancas representam a não incidência dessa modalidade de TA.

¹⁵⁸ Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

¹⁵⁹ A Autoridade Tributária, por meio da então Direção Geral dos Impostos, emitiu Informação Vinculativa acerca dessa modalidade de TA e sua correlação com a possibilidade de dedução desses encargos ao lucro tributável pelo IRC. Trata-se da Ficha Doutrinária referente ao Processo 71/2008, Diploma CIRC, art. 81.

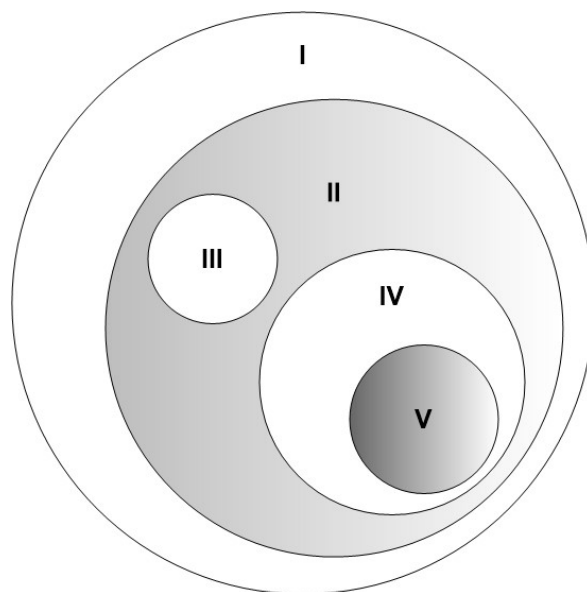


Figura XI.1 - Regime aplicável à incidência da TA do art. 88, n.º 9 do CIRC

Legenda:

I - Conjunto dos encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal;

II - Subconjunto de I: encargos não faturados a clientes;

III - Subconjunto de II: encargos que geram IRS ao beneficiário;

IV - Outro subconjunto de II: encargos sem mapa de controlo;

V - Subconjunto de IV: encargos suportados por SP com prejuízo.

As exceções à incidência da TA, representadas pelas áreas brancas na figura acima, podem ser assim justificadas: (I) se os valores dos encargos forem faturados a clientes, comporão o valor dos rendimentos do sujeito passivo e estarão sujeitos ao IRC, com direito à correspondente dedução como custo; (III) se os valores forem tributados em IRS, há transferência de carga tributária da empresa ao beneficiário, com o que se afasta a hipótese de pagamentos disfarçados ao trabalhador; (IV) se o mapa não for apresentado, a situação acaba repercutindo em incremento ao IRC devido pela empresa lucrativa, que não poderá deduzir os encargos no âmbito do imposto sobre o rendimento¹⁶⁰.

¹⁶⁰ CIRC, artigo 23-A, n.º 1, alínea h).

A taxa dessa modalidade de TA é de 5%. Entendemos que a ela não se aplica o agravamento de 10 pontos percentuais de que trata o n.º 14 do artigo 88, em relação à TA sobre ajudas de custos e compensação em caso de falta de mapa de controlo pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período, que na figura acima é representada pela área V. E assim acreditamos em virtude da incompatibilidade ocasionada pela redundância: se o prejuízo é condição elementar, essencial para que ocorra a incidência do imposto, então ele não pode servir também de pressuposto para o agravamento da taxa aplicável.

Quanto à tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, determina o código daquele imposto que esses mesmos encargos que configuram incidência real da TA do n.º 9 do artigo 88 do CIRC consideram-se também rendimento do trabalho dependente na parte em que “excedam os limites legais”.¹⁶¹ Assim enquadrada, essa parte excedente fica sujeita ao IRS. Acontece, todavia, que não há norma que defina tais “limites legais” para o setor privado. Não obstante isso, o fisco, com o aval da jurisprudência,¹⁶² adota os mesmos limites fixados para a administração pública¹⁶³ o que, com a devida vénia, entendemos configurar ilegal integração analógica de norma tributária.¹⁶⁴ Essas informações são importantes neste contexto de estudo da TA em IRC na medida em que a tributação em IRS na esfera do empregado precisa ser levada em consideração quando da comparação entre as alternativas que possam ser utilizadas pela empresa em relação ao uso de viaturas.

XI.1 - TA em ajudas de custo: casos práticos

Em termos de jurisprudência, vale destacar Julgamento proferido pelo STA em 21/04/2010, Rel. Alfredo Madureira. Embora não faça menção direta à TA do n.º 9 do artigo 88 do CIRC, esse acórdão é aqui lembrado por dois motivos: a propositura da questão e a solução judicialmente imposta (i) realçam o entendimento jurisprudencial segundo o qual não pode o fisco sindicatar o

¹⁶¹ CIRS, artigo 2.º, n.º 3, alínea d).

¹⁶² Nesse sentido o Ac. TCAS de 08/10/2015, Rel. Catarina Almeida e Sousa.

¹⁶³ O regime jurídico das ajudas de custo e compensação por deslocações aplicável ao setor público é regulado pelo Decreto-lei n.º 192/95, de 28 de abril e Decreto-lei n.º 106/98, de 24 de abril, com posteriores suas alterações e com atenção aos limites constantes da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de dezembro, após Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro e Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

¹⁶⁴ LGT, artigo. 11, n.º 4.

mérito dos encargos efetuados pelas empresas para fins de glosa de dedutibilidade ao lucro tributável pelo IRC, e (ii) refutam a tese do fisco segundo a qual o fato de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição e também refeições em restaurantes não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade dessas despesas ao IRC, pois entende o tribunal que pode tratar-se de refeições distintas e que são custeadas de acordo com o juízo de conveniência da empresa.

Relevante também a leitura do Acórdão TCAS de 29/05/2014, Rel. Joaquim Condesso, que oferece conceitos pertinentes como de ajudas de custo, deslocações e estadas, além de confirmar o entendimento majoritário de que a aceitação ou não do custo deve ser interpretado como um conceito indeterminado, ligado a relação de causalidade económica entre o encargo e a sua realização em prol dos objetivos da sociedade, vedado ao fisco sindicar a autonomia da vontade da empresa.

Daquilo que aqui se abordou, pode-se então afirmar que a TA de que trata o artigo 88, n.º 9 do Código do IRC de um imposto que possui como características: (i) incidência real definida por atributos do objeto da despesa, que são encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal; (ii) incidência real definida por circunstância afeta ao resultado fiscal apresentada pelo SP, no caso não apresentação de mapa de controlo das deslocações por SP com prejuízo fiscal no período; (iii) incidência real definida por circunstância ligada ao beneficiário da despesa, eis que não há incidência da TA se houver tributação em IRS na esfera do trabalhador; (iv) sujeição a TA independente da possibilidade de dedução da despesa ao IRC, porque dedutíveis ou não, podem os encargos vir a sujeitar-se à TA.

XII - TA sobre lucros distribuídos

A Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, em seu artigo 4º, autorizou a instituição de TA em IRC sobre dividendos, o que foi feito depois por intermédio do Decreto-lei n.º 192/2005, por meio do qual instituiu-se TA à taxa de 20% sobre lucros distribuídos pelas pessoas coletivas. Essa modalidade de TA no âmbito do IRC tem seu regime regulado pelos números 11 e 12 do artigo 88 do CIRC, assim escrito:

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

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

Como se extrai do enunciado, dá-se a incidência real sobre a distribuição do lucro. A matéria coletável é o valor do lucro distribuído ao sujeito passivo. Por separar um quinhão da manifestação da capacidade contributiva, é a matéria coletável, como anteriormente aqui mencionado, que oferece certeza na identificação do tributo. Como também já dito, a matéria coletável é a *impressão digital* do tributo. Vê-se, nesse caso, que a base tributável é o lucro do SP, auferido sob a forma de rendimento de capitais. Trata-se pois, essa modalidade de TA, de um imposto sobre o rendimento do SP, e não mais sobre o consumo ou despesa, como é o caso das demais modalidades. A taxa de TA é de 23%. O critério temporal da incidência ou momento da ocorrência do fato gerador não é, como parece sugerir o enunciado, o momento da distribuição do lucro, mas sim o momento da venda, pelo SP, das partes sociais às quais se refere o lucro por ele angariado, porque só aí será caracterizada a titularidade por tempo menor que um ano. O sujeito passivo é o beneficiário do lucro: pessoa coletiva, total ou parcialmente isenta, que se encontra na qualidade de investidora de capitais e titular, por menos de um ano, da parte social correspondente ao lucro a ela distribuído. Pela regra geral, a distribuição de lucros sujeita o

beneficiário pessoa coletiva à retenção de IRC na fonte à taxa de 25%.¹⁶⁵ Um bom exemplo de potenciais sujeitos passivos da TA sobre lucros distribuídos são os fundos de pensões e equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional,¹⁶⁶ ainda que estabelecidos em outro estado membro da EU ou do EEE, e desde que observadas determinadas condições.¹⁶⁷

O objetivo da TA sobre distribuição de lucros foi enunciado no preâmbulo no próprio Decreto-lei 192/2005: “prevenir práticas de evasão em matéria de tributação dos lucros distribuídos”, ou seja, visa desencorajar a prática – por sujeitos total ou parcialmente isentos de IRC – da titularidade transitória de partes sociais com vistas a evitar a incidência do próprio IRC. A mais frequente dessas práticas evasivas ficou conhecida como “lavagem de dividendos”.

Essas práticas evasivas ocorriam com alguma frequência antes da instituição da TA pelos números 11 e 12 do artigo 88 do CIRC. Exemplo marcante aconteceu em 22/04/2004, ocasião em que a Bolsa de Lisboa registou movimento de 439 milhões de euros em ações da PT - Portugal Telecom SA, o que equivalia a 59 milhões de ações ou 3,79% de todo o capital social daquela empresa. E como a PT pagaria dividendos oito dias depois, aventou-se na imprensa especializada¹⁶⁸ que a operação teria como objetivo a tal “lavagem de dividendos”.

A lavagem de dividendos consistia em duas etapas: (i) transferência, em momento anterior à distribuição de dividendos, de uma entidade *x*, contribuinte de IRC, sujeita a tributação mais elevada, para uma entidade *y*, total ou parcialmente isenta em IRC, de partes de sociedade, e (ii) revenda, pela entidade *y*, em geral de volta para a entidade *x*, dessas mesmas partes sociais, mas já em momento posterior à distribuição de dividendos. Assim, *x* não pagaria IRC sobre os dividendos por não mais ser titular da parte social à data da distribuição. E *y* também não pagaria IRC, pelo menos em sua integralidade, por ser total ou parcialmente isenta do imposto sobre o rendimento. Talvez oportuno seja alertar que essa TA não incide sobre eventual lucro proveniente da revenda, por *y*, da ação ou quota. Incide, sim, sobre o valor dos dividendos por ela recebidos durante o período em que detinha a titularidade daqueles papéis.

¹⁶⁵ CIRC, artigo 94, n.º 1, alínea c) c/c n.º 4.

¹⁶⁶ EBF, artigo 16, n.º 1.

¹⁶⁷ EBF, artigo 16, n.º 7, aditado ao EBF em conformidade com o princípio da livre circulação de capitais (TFUE, artigo 63, aplicável consoante CRP, artigo 8º). Em concordância, ver Acórdão STA de 26/11/2014, Rel. Ana Paula Lobo, em que se julgou no mesmo sentido do Acórdão TJUE de 06/10/2011, no Processo n.º 493/09.

¹⁶⁸ Informação disponível em:

http://www.jornaldenegocios.pt/mercados/detalhe/pt_movimenta_47_do_seu_capital_com_lavagem_de_dividendo_s_act.html

Para evitar a tributação pela TA, o sujeito passivo, no exemplo acima a entidade y, vê-se então compelido a permanecer com os papéis por um ano ou mais. Se, no entanto, não for o caso, e se for tributado em TA, poderá então deduzir o valor do IRC eventualmente retido na fonte. Mas caso haja essa dedução, não poderá, nesse caso, tal imposto retido ser também deduzido em razão de:¹⁶⁹ (i) dupla tributação internacional, seja jurídica ou económica,¹⁷⁰ (ii) benefícios fiscais e (iii) pagamento especial por conta. E ainda, se não for observado aquele prazo de um ano para revenda dos papéis, além da obrigação tributária da TA, surge também uma obrigação declaratória: o sujeito passivo deve apresentar a declaração de rendimentos em até 60 dias.¹⁷¹

Como se vê, essa modalidade de TA é diferente das demais: não recai sobre despesas, mas sim sobre rendimentos de capital. Nesse particular, portanto, a TA do n.º 11 do artigo 88 do Código do IRC, é imposto sobre rendimento. E em virtude de ter a mesma natureza do IRC, é que se justifica a permissão para que se diminua o valor dessa TA mediante dedução do IRC eventualmente retido na fonte.¹⁷² Vale salientar que não se trata, aqui, de dedução da TA ao valor do lucro tributável em IRC, o que é proibido,¹⁷³ embora por vezes seja essa proibição questionada em razão de pretensa violação ao princípio da tributação sobre o rendimento real.¹⁷⁴ Aqui permite-se o contrário: deduzir, da TA a pagar, o valor que tenha sido retido em IRC: a TA é o minuendo; o IRC retido, o subtraendo. E é no fato de o IRC e a TA sobre lucros distribuídos serem impostos de mesma natureza, que se encontra a razão lógica da vedação¹⁷⁵ das deduções correspondentes à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais, ao pagamento especial por conta e as retenções não suscetíveis de compensação ou reembolso¹⁷⁶ concomitantemente com a dedução do IRC eventualmente retido da TA.

Observa-se ainda, por derradeiro, que a TA do n.º 11 parece não ter gerado contenciosos tributários, eis que sobre ela não há registro de jurisprudência, apesar dos mais de dez anos de existência. Isso pode ser um indício de sucesso dessa TA em relação ao alcance do objetivo

¹⁶⁹ CIRC, artigo 88, n.º 12 c/c artigo 90, n.º 2.

¹⁷⁰ Dupla tributação económica: tributação, em sujeitos passivos e momentos distintos, sobre uma mesma base tributária, como por exemplo no caso do rendimento que é tributado em IRC na esfera da sociedade, e depois, também na esfera do sócio, em IRC ou IRS, quando da distribuição do lucro. Dupla tributação internacional ou jurídica – identidade de sujeito passivo: tributação do mesmo rendimento, na esfera do mesmo sujeito passivo, por sistemas jurídicos (Estados) diferentes. (Carlos, 2014: 231).

¹⁷¹ CIRC, artigo 120, n.º 9.

¹⁷² CIRC, artigo 88, n.º 12.

¹⁷³ CIRC, artigo 23-A, n.º 1, alínea a).

¹⁷⁴ CRP, artigo 104, n.º 2.

¹⁷⁵ CIRC, artigo 88, n.º 12.

¹⁷⁶ CIRC artigo 90, n.º 2.

pretendido, que é de desencorajar a prática de titularidade transitória de partes sociais beneficiárias de distribuição de lucros por entidades total ou parcialmente isentas de IRC, em outras palavras, de desencorajar a prática da lavagem de dividendos.

XIII - TA sobre encargos relativos a indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestor, administrador ou gerente

Tal modalidade de TA encontra-se prevista nas alíneas a) e b) do n.º 13 do artigo 88 do Código do IRC, cuja redação atual é a que se segue:

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.

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

A primeira hipótese de incidência, relativa à cessação das funções do gestor e que atualmente correspondente à alínea a), foi introduzida primeiro no Código do IRC, por intermédio da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. A segunda hipótese, relativa à continuidade das funções, atualmente na alínea b) do n.º 13 do artigo 88, veio depois: foi incluída no CIRC pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

Extrai-se do enunciado que o Código do IRC institui TA sobre encargos relativos a pagamentos efetuados a gestor, administrador ou gerente em duas situações distintas: na primeira situação, alínea a), há cessação das funções; na segunda, alínea b), pressupõe-se continuidade no exercício das funções daquele profissional. Na alínea a), o critério material de incidência, ou incidência real ou objetiva é o pagamento de indemnizações ou compensações desvinculadas de objetivos de produtividade previamente definidos. A matéria coletável da TA é o valor do pagamento, qualquer que seja sua modalidade: dinheiro, ações, derivativos, etc., ainda que tal pagamento seja feito por interposta entidade. Soma-se aí, se for o caso de rescisão contratual antecipada, o valor que exceder remunerações que seriam auferidas até o final do contrato. Na alínea b), em que há continuidade das funções do gestor, o critério material de incidência é o pagamento de remuneração variável e a matéria tributável é o valor dos componentes variáveis da remuneração em importância superior a um quarto da remuneração anual e também superior

a € 27.500. Mas há exclusão da incidência de TA se pelo menos metade desse pagamento for diferida para três anos ou mais e ainda condicionado ao desempenho positivo da sociedade nesse período. Numa e noutra situação, cessação ou continuidade das funções do executivo, a taxa aplicável é a mesma: 35%.

A TA sobre encargos com executivos foi instituída em Portugal em atendimento a recomendação da Comissão das Comunidades Europeias,¹⁷⁷ segundo a qual: (i) a remuneração dos executivos deve ser estruturada com vistas à sustentabilidade a longo prazo e baseadas no desempenho da sociedade, e (ii) as indemnizações por destituição “não sejam uma recompensa pelo fracasso”. Surgiu essa recomendação na esteira da crise financeira de 2008, a partir da qual não foram raros os casos em que empresas à beira da falência pagaram indemnizações astronómicas por ocasião de destituição de executivos, expediente que ficou conhecido como *golden parachutes*. Há notícias de muitas indemnizações dessa natureza em importâncias acima da centena de milhões de dólares.¹⁷⁸

Desde então, ganhou mais volume a discussão a respeito das altas remunerações pagas pelas sociedades a seus executivos. Se de um lado o oferecimento de altos salários é mencionado como sendo favorável à sociedade como atrativo na busca por melhores talentos para seus quadros, ou mesmo como instrumento de defesa em face de Oferta Pública de Aquisição - OPA hostil, em razão de um hipotético aumento do custo de aquisição, por outro, para além da imagem discriminatória negativa que possa ser gerada sobre a sociedade em relação à distribuição de renda, em razão da gigantesca discrepância de remunerações dos CEOs quando comparadas aos demais trabalhadores, cujos interesses devem também ser protegidos,¹⁷⁹ há também o argumento da *teoria de agência*,¹⁸⁰ segundo a qual os interesses dos executivos podem estar dissociados dos interesses dos acionistas o que, em tese, poderia levá-los, em prol do interesse próprio, a adotar medidas prejudiciais à sociedade.

Ainda não há litígios em número suficiente para pacificação jurisprudencial sobre o assunto, mas uma questão que poderia ser colocada seria de que a TA que incide sobre encargos

¹⁷⁷ Recomendação 2009/385/CE.

¹⁷⁸ Notícias disponíveis em: <<http://fortune.com/2014/04/11/golden-parachutes-why-its-bad-business/>>, <<http://www.nytimes.com/2013/06/30/business/golden-parachutes-are-still-very-much-in-style.html>> e <<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/a35f5526-50b8-11e5-b029-b9d50a74fd14.html#axzz43A9N1WE6>>, ou ainda em <<http://www.moneycrashers.com/golden-parachute-clause-definition-examples/>>.

¹⁷⁹ CSC, artigo 64, n.º1, alínea b).

¹⁸⁰ Jensen e Meckling (1976: 5), disponível em <<http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>>

com altas remunerações ou indemnizações a executivos tolheria a liberdade negocial das empresas quando da contratação de seus administradores, o que poderia, em tese, caracterizar violação ao princípio da liberdade de iniciativa empresarial,¹⁸¹ mesmo porque está-se a cuidar de despesas de natureza privada e não de despesas públicas. Ocorre, porém, que esse princípio deve ser ponderado em face da incumbência dada ao Estado de corrigir desigualdades da distribuição do rendimento.¹⁸² Ademais, existem limites impostos por lei¹⁸³ para tais remunerações ou indemnizações, lei essa que deve ser observada pelas sociedades quando da referida contratação, conforme prevê o Código Civil, em seu artigo 405.¹⁸⁴ Embora sem carácter vinculativo, há também as recomendações no sentido de limitar remunerações e indemnizações de executivos (ou vinculá-las a desempenho positivo) pelos códigos de governança das sociedades.¹⁸⁵ De qualquer sorte, esse argumento de violação à liberdade de iniciativa empresarial foi recentemente refutado pelo Tribunal Constitucional,¹⁸⁶ que fixou entendimento segundo o qual “essa liberdade não é afetada pelo sistema fiscal”. Abrem-se aqui parênteses para lembrar que o vínculo estabelecido entre o administrador e a sociedade não é vínculo de trabalho. Inclusive, no caso das SA, isso é expressamente proibido.¹⁸⁷ Tanto a teoria,¹⁸⁸ como também a jurisprudência,¹⁸⁹ indicam tratar-se de vínculo contratual, regido por *contrato de administração*. Não obstante, para fins de tributação pelo IRS, a indemnização recebida pelo executivo na cessação de suas funções enquadra-se como rendimentos do trabalho dependente.¹⁹⁰

A TA a que se refere a alínea b) do n.º 13, que incide sobre remunerações variáveis, tem sua liquidação diferida sob uma espécie de condição suspensiva. A TA só se torna devida na implementação do evento: se houver alguma antecipação da parte, metade ou mais, que havia sido diferida, por três anos ou mais, ou ainda, se a empresa apresentar desempenho negativo nesse período. Como a alínea b) não define o que seria *desempenho positivo*, e como no CIRC o

¹⁸¹ CRP, artigo 80, alínea c).

¹⁸² CRP, artigo 81, alínea b).

¹⁸³ Pode-se citar, por exemplo, na SA, o limite imposto para remuneração e para indemnização por destituição nos artigos 399 e 403, n.º 5, respetivamente, do Código das Sociedades Comerciais. Nas SQ, nos artigos 217, n.º 3, 255, n.º 3, 257, n.º 7 do mesmo código.

¹⁸⁴ Nesse sentido, Acórdão STJ de 09/04/2008, Rel. Sousa Grandão.

¹⁸⁵ Ver a respeito Códigos de *Corporate Governance* da CVM, item III e do Instituto Português de *Corporate Governance*, item V.

¹⁸⁶ Ac. TC n.º 197/2016, de 13/04/2016, Rel. Carlos Cadilha.

¹⁸⁷ CSC, artigo 398, n.º 1.

¹⁸⁸ Almeida, 213 : 262.

¹⁸⁹ Ac. STJ de 01/01/2014, Rel. Fonseca Ramos.

¹⁹⁰ CIRS, artigo 2º, n.º 4, alínea a).

legislador taxativamente menciona *lucro tributável* sempre que seu desejo foi de referir-se ao resultado puramente fiscal, então o tal desempenho positivo pode ser entendido como sendo o lucro contábil, definido como “resultado líquido do período” da Demonstração dos Resultados por Naturezas”.¹⁹¹ No caso de verificação de incumprimento das condições, o valor da correspondente TA deve ser adicionado ao IRC correspondente ao período em que se deu o incumprimento.¹⁹² Nesse caso há exceção à regra geral da periodização.¹⁹³

Pode-se, portanto, afirmar que, sob o ponto de vista dos objetivos que orientaram a Recomendação 2009/385/CE, a TA que incide sobre maiores remunerações ou indemnizações a executivos: (a) tem algum cunho social, termo aqui relacionado à noção de coletividade em geral, ao desincentivar grandes discrepâncias remuneratórias entre executivos e demais trabalhadores, discrepâncias essas que tendem a proporcionar desigualdade na distribuição de renda; e (b) tem também o fito de proteger a empresa e os sócios em geral de problemas ligados à *teoria de agência*. Já sob o ponto de vista mais pragmático, afeto à Autoridade Tributária, essa modalidade de TA tem por finalidade a obtenção de receita, tanto de maneira direta, com o resultado da arrecadação da própria TA, como também – e principalmente – de maneira reflexa, pelo incremento do IRC decorrente da redução de despesas administrativas em remunerações e benefícios.¹⁹⁴ Não é demais também recordar que, em caso de rompimento indemnizável da relação contratual com a sociedade, o valor da indemnização a receber pela pessoa singular fica em sua totalidade sujeita à incidência de IRS, no caso do executivo,¹⁹⁵ e apenas parcialmente, se o sujeito passivo for o trabalhador.¹⁹⁶

Do que foi dito, pode-se resumir que a TA do n.º 13 do artigo 88 do CIRC (i) possui incidência real definida por características do objeto da despesa, pois só recai sobre encargos com remunerações ou indemnizações a executivos; (ii) incide sobre encargo dedutível ao IRC sobre a sociedade.¹⁹⁷ Releva lembrar, ainda, que decisão recente do Tribunal Constitucional já refutou as teses plausíveis de defesa em relação a essa modalidade de TA em face da CRP.

¹⁹¹ Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, Anexo II.

¹⁹² CIRC, art. 88, n.º 19.

¹⁹³ CIRC, art. 18, n.º 1.

¹⁹⁴ CIRC, artigo 23

¹⁹⁵ CIRS, artigo 2º, n.º 4, alínea a).

¹⁹⁶ CIRS, artigo 2º, n.º 4, alínea b).

¹⁹⁷ CIRC, artigo 23, n.º 2, alínea d).

XIV - TA sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados

Tal modalidade de TA foi instituída pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, cujo artigo 4º que mantém a seguinte redação:

Artigo 4.º

Tributação autónoma para empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados

1 - As empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados ficam obrigadas, para efeitos fiscais, a adoptar os métodos FIFO (*First In First Out*) ou do Custo Médio Ponderado no custeio das matérias-primas consumidas, devendo ser usado o mesmo método para todos os inventários que tenham uma natureza e uso semelhantes nos sucessivos exercícios.

2 - A diferença positiva entre a margem bruta de produção determinada com base na aplicação dos métodos FIFO ou do custo médio ponderado no custeio das matérias-primas consumidas e a determinada com base na aplicação do método de custeio adoptado na contabilidade está sujeita a uma tributação autónoma em IRC, à taxa de 25 %.

3 - A tributação autónoma em IRC apurada nos termos do número anterior não é dedutível para quaisquer efeitos na determinação do lucro tributável, tanto em contas individuais como em óptica de grupo.

4 - É vedada a repercussão no preço dos produtos vendidos do encargo suportado com a tributação autónoma em IRC, cabendo à autoridade reguladora da concorrência a sua fiscalização.

5 - O disposto nos números anteriores aplica-se aos exercícios de 2008 e seguintes.

A análise desse enunciado requer prévia e rápida explanação sobre os possíveis métodos para mensuração de inventários. Já ficou dito, a base sobre a qual recai o IRC das empresas é, em termos gerais, seu lucro.¹⁹⁸ Também em termos gerais, o lucro é o resultado da soma algébrica do resultado líquido e outras variações patrimoniais verificadas em determinado período.¹⁹⁹ Seguindo a mesma linha, o resultado líquido é, grosso modo, a soma algébrica entre os rendimentos/ganhos e os gastos/perdas da sociedade no referido período. Nos rendimentos/ganhos, estão inclusos os valores relativos a vendas.²⁰⁰ Nos gastos/perdas, encontram-se incluídos os valores relativos à produção ou aquisição de bens ou serviços.²⁰¹ Numa aproximação, pode-se afirmar que a ordem de grandeza da base do IRC que recai sobre uma empresa é em grande parte determinada pela diferença entre o valor da venda de bens e serviços num período e o correspondente valor de aquisição ou de produção. São de grande relevância, portanto, para efeitos de determinação do IRC da empresa, as vendas e o custo dos

¹⁹⁸ CIRC, artigo 3º, n.º 1, alínea a).

¹⁹⁹ CIRC, artigo 17, n.º 1.

²⁰⁰ CIRC, artigo 20, n.º 1, alínea a).

²⁰¹ CIRC, artigo 23, n.º 2, alínea a).

produtos vendidos. Também em aproximação, pode-se afirmar que a ordem de grandeza da base do IRC é em grande parte determinada pela subtração em que o minuendo é o preço de venda e o subtraendo é o preço de compra.²⁰²

O valor das vendas num determinado período pode ser obtido diretamente pela, digamos, somatória das faturas emitidas pela sociedade naquele intervalo de tempo. Mas não se pode dizer a mesma coisa em relação ao custo daquilo que foi vendido naquele mesmo período, pois a aquisição desses mesmos bens, serviços e insumos vendidos pode ter acontecido em vários períodos. O custo de compra, que inclui o preço de compra, pode variar ao sabor do mercado ou de acordo com a inflação ao longo do tempo. Nesse caso, qual preço de compra deve então ser adotado, para efeitos de IRC? A resposta depende da fórmula de custeio adotada pela sociedade. Isso varia de acordo com o tipo de produto. Se o produto não for intermutável, como viaturas ou obras de arte, então fica mais fácil: o preço de compra pode ser obtido diretamente, “pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais”.²⁰³ Mas se o produto for intermutável, como por exemplo café, soja, gasóleo, já há alguma complexidade para obtenção do preço de compra. Há algumas fórmulas possíveis, como FIFO,²⁰⁴ LIFO²⁰⁵ ou custo médio ponderado. Em períodos de preços crescentes com o tempo, seja por razões de mercado ou de inflação, o uso da fórmula FIFO implica IRC maior, pois o preço de compra é menor, pois corresponde ao primeiro item a entrar. Em outras palavras, em se considerando um mesmo valor da venda, que é o minuendo dessa subtração, um custo menor do produto vendido, que é o subtraendo, implica maior lucro, maior matéria coletável, maior valor de IRC. Nesses mesmos períodos de preços crescentes, o uso da fórmula LIFO, seguindo o mesmo raciocínio, implica IRC menor. Já em períodos de queda de preços, por razões de mercado ou de deflação, funciona a lógica contrária: FIFO implica IRC menor; LIFO implica IRC maior. Mas tudo isso tendo em foco o curto prazo, porque, num e noutro caso, ainda que mais tarde, as últimas entradas também acabam saindo e sendo levadas em conta na fórmula FIFO, assim como as primeiras entradas em relação à fórmula LIFO. E em

²⁰² Essa *álgebra contabilística* em versão mais completa fica bem evidente na *Demonstração dos Resultados por Naturezas*, obrigatória consoante DL 158/2009, artigo 11, n.º 1, alínea b), DL esse que aprovou o SNC, c/c SNC item 1.3, c/c Anexo II da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro, que mais tarde seria revogada pela Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, ambas da AT.

²⁰³ NCRF 18, parágrafo 23. Todas as NSCR foram homologadas pelo Aviso 8256/2015, de 29 de Julho, da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças, que se encontra disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/avisos.htm

²⁰⁴ *First in, first out.*

²⁰⁵ *Last in, first out.*

qualquer situação, o uso da fórmula do custo médio ponderado implica IRC médio entre o que seria obtido pelo FIFO ou pelo LIFO.

A partir dessas considerações, pode-se mais facilmente analisar essa modalidade de TA no âmbito do IRC, a única que não foi instituída dentro do código daquele imposto sobre o rendimento e que dá margem a possíveis controvérsias jurídicas, seja em torno do enunciado que a prescreve, seja em torno das equivocadas premissas sobre as quais se baseou para sua criação.

As razões que motivaram a criação dessa modalidade de TA foram expostas pelo Governo por ocasião da apresentação ao Parlamento, em 10/07/2008, da Proposta de Lei n.º 217/X,²⁰⁶ que posteriormente daria origem à Lei n. 64/2008, de 5 de dezembro. Justificou-se a criação da TA com o argumento de que, com ela, estar-se-ia garantindo a “redistribuição de riqueza através da implementação de um imposto extraordinário” em face aos “ganhos extraordinários” que estariam sendo obtidos mediante utilização da fórmula LIFO pelas empresas de fabricação e distribuição de produtos petrolíferos refinados, no embalo da “subida acentuada do preço dos produtos petrolíferos”. Em virtude da propalada finalidade de redistribuição da riqueza, essa TA foi até intitulada *Taxa Robin Hood*.²⁰⁷

Alguns motivos, entretanto, obstruíram a almejada redistribuição de riqueza, a começar pela própria premissa tacitamente adotada na Proposta 217/X, de que a adoção do método FIFO ou custo médio levaria às sociedades ao pagamento dessa TA. Isso porque, num cenário de preços crescentes do petróleo, como é o que se desenhava em julho de 2008, eventual modificação do critério de mensuração do inventário para a fórmula FIFO apenas a curto prazo aumentaria o IRC das sociedades de indústria ou comércio de produtos petrolíferos pois ainda que se considere que a mercadoria que entrar primeiro (comprada a menor preço) saia primeiro, ainda que mais tarde, a mercadoria comprada por último (comprada a preço maior) também deve sair, de sorte que, ao se levar em conta um prazo mais esticado – e o tamanho desse prazo depende da rotatividade com que a empresa administra seu *stock* – o total do IRC relativo a esse período tende a não sofrer grandes mudanças. Embora, portanto, que se considere que na hipótese de preços crescentes a fórmula FIFO ou LIFO implique respetivamente aumento ou diminuição de IRC num primeiro momento, a tendência é de que o total de IRC relativo a um período mais longo não se altere significativamente. Nesse cenário, a adoção dos métodos FIFO ou LIFO teria como

²⁰⁶ Disponível em: <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=34022>

²⁰⁷ Exemplo dessa intitulação disponível em: <http://www.dn.pt/arquivo/2008/interior/historia-de-robin-dos-bosques-sem-a-taxa-994877.html>

resultado prático respetivo apenas o adiantamento ou o diferimento do IRC. Logo, com a devida vénia, entendemos não ser verdadeira a premissa segundo a qual a obrigatoriedade da adoção do método FIFO ou, com mais razão, do Custo Médio Ponderado, traria majoração tal no valor do IRC a recolher que levaria as sociedades a optarem por continuar adotando o método LIFO e, em decorrência, por pagar a correspondente TA, cujo resultado enfim contribuiria para a pretendida redistribuição de riquezas.

A grande volatilidade que atingiu em seguida o preço do petróleo também contribuiu enormemente para o insucesso da finalidade da TA, que seria, segundo a proposta governamental, a redistribuição da riqueza. Embora o preço do barril do petróleo *brent* tivesse subido de maneira praticamente constante, progredindo de 12 para 130 dólares americanos por barril durante os oito últimos anos anteriores ao início de julho de 2008, época em que foi apresentada, pelo Governo, a Proposta n.º 217/X, esse preço vertiginou-se para baixo logo a seguir, chegando ao mínimo de 42 dólares em fevereiro do ano seguinte. Voltaria depois a subir, alcançando U\$ 118 em março de 2012, mas cairia depois. O preço do barril de petróleo *brent* situa-se hoje na casa dos U\$ 40. O mercado de petróleo bruto tem-se revelado, pois, de grande volatilidade. Houve também, portanto, equívoco no estabelecimento da premissa segundo a qual seria mantida a tendência de alta do preço do petróleo, pois cenário não se confirmou, com o que se frustrou a expectativa de promoção de redistribuição de renda a partir da qual fora criado esse imposto.

Além dessas duas equivocadas premissas sobre a qual se baseou a criação da TA, e que acabam por comprometer sua efetividade, há ainda alguns controversos aspetos jurídicos a serem analisados, eis que poderiam sustentar eventuais teses de defesa das sociedades em face do imposto.

A primeira dessas controvérsias, que era patente, já foi contornada: o n.º 5 foi julgado inconstitucional²⁰⁸ por violação ao princípio da irretroatividade da lei fiscal.²⁰⁹

Uma segunda controvérsia que pode ser levantada refere-se à própria natureza da TA instituída mediante as normas contidas no artigo 4º da Lei nº 64/2008. Não há dúvida que esse imposto configura sanção por ato ilícito, o que se explica a seguir. O n.º 1 impõe uma obrigação: adoção, pelas empresas, dos métodos FIFO ou *custo médio* para mensuração do custeio.

²⁰⁸ Ac. TC n.º 310/2012, Processo n.º 150/12, Rel. João Cura Mariano.

²⁰⁹ CRP, artigo 103, n.º 3.

Contrario sensu, portanto, fica proibida a adoção de outros métodos. Nesse sentido, o uso de outros métodos, como LIFO, por exemplo, caracteriza um ilícito, uma infração tributária.²¹⁰ E o n.º 2 prescreve como consequência para esse ilícito justamente a TA, o que significa que esse imposto foi criado para, inapropriadamente, fazer o papel de sanção pela prática de ilícito, de maneira semelhante ao que é feito pela TA sobre despesas não documentadas, o que desnatura, subverte, o conceito de imposto ofertado pela teoria majoritária, conforme já anotado na análise das normas contidas no art. 88, n.º 1 e 2 do CIRC.

Também outra controvérsia pode ser levantada em torno do artigo 4.º da Lei 64/2008. Trata-se da incoerência que existe entre os enunciados dos números 1 e 2.²¹¹ Isso porque o n.º 1 obriga a empresa a adotar um dos métodos FIFO ou custo médio para mensuração de custeio “para efeitos fiscais”. Daí decorre que a empresa deve pagar o IRC liquidado segundo esses métodos, independentemente da forma pela qual faz sua contabilidade. Na hipótese de que a sociedade, por necessidade de gestão, utilizasse o método LIFO na contabilidade, então deveria fazer os ajustes necessários para que o IRC fosse liquidado segundo o FIFO ou custo médio. Todavia, incoerentemente, o n.º 2 prescreve a incidência de TA sobre a diferença positiva entre a margem bruta de produção resultante da aplicação dos métodos autorizados e a resultante do método “adoptado na contabilidade”. Logo, segundo esse n.º 2, os métodos FIFO ou custo médio seriam realmente obrigatórios exatamente para *efeitos contabilísticos* e não “para efeitos fiscais”, conforme consta no n.º 1, o que demonstra a inexplicável incompatibilidade entre seus enunciados. Aliás, a leitura das justificativas da Proposta 217/X, apresentada pelo Governo em julho de 2008, não permite desvendar a razão pela qual não se optou pela solução mais simples, que seria a não-inclusão do n.º 2 do artigo 4.º da Lei 64/2008. Assim, obrigar-se-ia a adoção dos métodos de custeio FIFO ou Custo Médio Ponderado para efeitos fiscais, de modo que eventuais diferenças ficassem sujeitas ao IRC, o que implicaria, como resultado prático, algo semelhante à TA em termos de arrecadação.

É ainda possível discutir-se até mesmo a eficácia ou efetividade do artigo 4º da referida lei, pois os métodos FIFO - *first in first out* e o custeio médio ponderado já eram de aplicação obrigatória desde o início de dezembro de 2008, de acordo com os parágrafos 25 e 27 da IAS2,²¹²

²¹⁰ RGIT, artigo 2º, n.º 1.

²¹¹ A respeito do *princípio da coerência sistemática*, sugere-se a leitura de Vasques, 2011: 301 e ss.

²¹² *International Accounting Standard* n.º 2, que foi veiculada pelo Regulamento CE n.º 1126/2008, de 03/11/2008, que revogou o Regulamento CE n.º 1725/2003, de 21/09/2003.

razão pela qual torna-se duvidosa a utilidade prática da obrigatoriedade prescrita no n.º 1 do artigo 4º da Lei 64/2008.

Vimos, enfim, em resumo, que a TA de que trata a Lei 64/2008, de 5 de dezembro: (i) possui incidência subjetiva restrita às empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados; (ii) em virtude da forma como foi instituída, essa modalidade de TA possui características de sanção por ato ilícito, eis que sua incidência material ou real se dá sobre conduta vedada em lei; (iii) sua norma instituidora é de discutível eficácia quanto à finalidade alegadamente pretendida, pois, para além de ter-se baseado em equivocadas premissas, já havia norma anterior a determinar a mesma conduta que serve de objeto à incidência real da TA.

XV - Outros dispositivos do artigo 88 do CIRC sobre as tributações autónomas

O objeto de estudo compreende ainda normas jurídicas que dizem respeito a mais de uma modalidade de TA no âmbito do IRC. Trata-se das normas contidas nos números 14, 15 e 16 do artigo 88 do CIRC.

O número 14, que deve ser aplicado com observação do 20 no caso de grupo de sociedades, diz respeito ao agravamento das taxas de TA em caso de empresas que apresentem prejuízo fiscal:

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

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

Esse agravamento, que foi criado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, era dirigido à totalidade dos sujeitos passivos de IRC, mas a partir da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, ficou restrito ao exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou seja, à prática de operações económicas de carácter empresarial, aí incluídas as prestações de serviços,²¹³ não isentas desse imposto sobre rendimentos.

O agravamento consiste em aumento da taxa aplicável. Não se trata de elevação em 10%, mas sim em 10 pontos percentuais. Assim, em caso de prejuízo fiscal, a TA sobre despesas não documentadas eleva-se de 50% para 60%, mas sobre encargos com representação, sobe de 10% para 20%. Percebe-se que, no primeiro caso, houve aumento da TA em 20%; no segundo, em 100%, ou seja, em caso de prejuízo fiscal, as modalidades de TA proporcionalmente mais agravadas são aquelas sujeitas às menores taxas.

O pressuposto para a aplicabilidade desse n.º 14 é a apresentação de prejuízo fiscal pela empresa no período a que respeitem os encargos sujeitos a TA. Mas o que é prejuízo fiscal? Cabe aqui alguma cautela no trato dos conceitos. No âmbito do IRC, prejuízo fiscal pode não ser igual ao prejuízo contabilístico. O resultado contabilístico – lucro ou prejuízo – de um período é aquele

²¹³ CIRC, art. 3º, n.º 4.

constante no campo *resultado líquido do período* da Demonstração do Resultado por Natureza. Já o resultado fiscal é obtido na esteira da teoria do incremento patrimonial ou *rendimento acréscimo*.²¹⁴ Para a empresa, o lucro tributável pelo IRC em um determinado período “consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas” no CIRC.²¹⁵ E essas correções são necessárias porque nem sempre a contabilidade reflete precisamente os valores do património líquido para fins fiscais. Há casos em que variações patrimoniais positivas²¹⁶ ou negativas²¹⁷ relevantes ao IRC não são levadas em conta para cálculo do resultado líquido do período, isto é, não estão inclusas no resultado contabilístico.²¹⁸ E os passos desse, digamos, *percurso algébrico*, que vai do resultado contabilístico até o resultado fiscal, são dados na forma de ajustes extra contábeis efetuados consoante quadro 07 da DR modelo 22.²¹⁹ Assim é que o lucro tributável ao IRC “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos”.²²⁰ E *contrario sensu*, o prejuízo fiscal, que é a condição para agravamento da TA em 10 pontos percentuais, é o resultado negativo dessa mesma soma algébrica. No caso especial do grupo de sociedades com opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável do IRC,²²¹ então o prejuízo fiscal considerado para fins de agravamento da taxa de TA será o resultado da soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados nas declarações de cada uma das sociedades do grupo.²²²

²¹⁴ Em oposição a *rendimento fonte*.

²¹⁵ CIRC, art. 3.º, n.º 2.

²¹⁶ CIRC, art. 21.

²¹⁷ CIRC, art. 24.

²¹⁸ Exemplos de variações positivas e negativas: Martins em Guimarães 2014: 278/284. Mais exemplos às fls. 6/74 do Manual de Preenchimento do Quadro 07 da DR Modelo 22, aprovado pela AT, disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjQhPDvx7zMAhXKH5AKHfAOD-gQFggcMAA&url=https%3A%2F%2Finfo.portaldasfinancas.gov.pt%2FNR%2Frdonlyres%2FFB6CB26B-D8B3-44AB-AF99-157215322F09%2F0%2FManual_Q_07_Mod22.pdf&usq=AFQjCNHDAruq7J8jg6owjKfCplvfxvJWw&bvm=bv.121070826,d.Y2I>.

²¹⁹ A DR modelo 22 é a obrigatória declaração periódica de rendimentos (CIRC, art. 117, n.º 1, al. b)). A DR 22 para 2015 foi aprovada pelo Despacho n.º 15632/2014, de 29 de dezembro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do Ministério das Finanças.

²²⁰ CIRC, art. 17, n.º 1. Percebe-se bem a álgebra desses ajustes no Quadro 07 do formulário Mod. 22, do IRC.

²²¹ CIRC, art. 69.

²²² CIRC, art. 88, n.º 20, c/c CIRC, art. 70.

Nem todas as modalidades de TA, contudo, sofrem esse agravamento em caso de prejuízo fiscal. Há três exceções: (i) ficam de fora as modalidades de TA sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* ou movidas a GLP ou GNV, instituídas nos números 17 e 18 do artigo 88, pois o n.º 14 reporta-se aos *números anteriores* ao determinar o agravamento. (ii) A parte final do enunciado do n.º 14 exclui também as modalidades de TA cujos fatos não sejam relacionados com a prática de operações económicas de carácter empresarial não isentas de IRC, aí incluídas as operações de prestação de serviços.²²³ (iii) Segundo nosso entendimento, também não pode ser agravada pelo prejuízo a TA a que se refere a parte final do n.º 9 do artigo 88, que incide sobre encargos não dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, e sem mapa de controlo das deslocações. Essa agravamento é incompatível com aquela modalidade de TA em decorrência da redundância: o prejuízo já é condição essencial da própria incidência do imposto, logo, não pode ser também utilizado como critério para efeito de agravamento da taxa aplicável.

Se de um lado essa dilatação da taxa aplicável à TA sugere a excêntrica figura de um *imposto sobre o não-rendimento*, a incidir exatamente em circunstância na qual a empresa atravessa dificuldades, de outro lado insinua uma espécie de anteparo ou escudo residual de proteção, idealizado pelo legislador para o caso em que as taxas normais de TA não tenham sido suficientemente desestimulantes ao ponto de permitir que o uso abusivo, pelas empresas, dos encargos e despesas sujeitas à TA, tenha conduzido ao prejuízo fiscal no período. E esse agravamento funciona como escudo residual de proteção especialmente em relação às despesas sujeitas às menores taxas de TA, porque essas taxas, conforme acima demonstrado, são as que proporcionalmente mais se elevam com a regra do n.º 14.

Outra norma aplicável a diversas modalidades de TA em IRC é a contida no n.º 15 do artigo 88 do CIRC, assim redigida:

15 - As taxas de tributação autónoma previstas nos n.ºs 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

²²³ CIRC, art. 3.º, n.º 4 c/c parte final do n.º 14 do art. 88.

O número 15 foi aditado ao Código do IRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro que, aliás, foi a mesma lei que criou o referido regime simplificado.²²⁴

Trata-se agora de delimitação negativa da incidência da TA: os sujeitos passivos de IRC que sejam enquadrados no referido regime simplificado não se sujeitam a quatro das modalidades de TA, que são aquelas relativas a: (i) encargos com representação; (ii) encargos com ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura do trabalhador; (iii) lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos isentos; e (iv) indemnizações e remunerações variáveis pagas a executivos. Em relação às demais expressões, é normal a incidência da TA.

Como se vê, há exclusão da incidência subjetiva. Aproveitam-na somente os sujeitos passivos já enquadrados no regime simplificado de determinação da matéria coletável do IRC.²²⁵ São enquadráveis as empresas residentes de menor porte, as quais, dentre outros requisitos,²²⁶ adotem o regime de normalização contabilística para microentidades NCM²²⁷ e apresentem, em relação ao período imediatamente anterior, balanço com valor total até € 500.000 e rendimentos até € 200.000. Perceba-se, aí, alguma finalidade incentivadora às microempresas,²²⁸ em observação a um dos princípios constitucionais gerais da organização económica dirigidos às empresas privadas.²²⁹ Nesse caso, a matéria coletável do IRC é determinada pela aplicação direta de determinados coeficientes às classes de rendimentos ou incrementos patrimoniais obtidos no período.²³⁰ O enquadramento ao regime simplificado é opcional, razão pela qual não afronta “os princípios constitucionais da tributação pelo lucro real, da proporcionalidade ou da colaboração (na sua vertente de assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios - arts. 59º da LGT, 7º e 66º do CPA)”.²³¹

²²⁴ Esclarecimentos acerca desse regime simplificado foram prestados pela Circular n.º 6/2014, da Direção dos Serviços do IRC da AT, disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/ab48dbd8-2159-48af-99de-818a30dfa90b/0/circular_6_2014.pdf>

²²⁵ Esse enquadramento é opcional, consoante CIRC, art. 86-A, n.º 1.

²²⁶ CIRC, art. 86-A.

²²⁷ O regime NCM foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. Mas a empresa não será considerada enquadrada pela AT caso adote a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE). A respeito, ver Ficha Doutrinária da AT referente ao Processo n.º 2014 002575, com Despacho de 09/10/2014.

²²⁸ Ressalte-se, a título de ilustração, que, segundo a Comissão Europeia, o número de microempresas representava, em 2013, mais de 95 % do número total de empresas de Portugal e mais de 40% dos empregos. Informação em: <<https://www.google.co.uk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiLw6Snsb7MAhUMJcAKHfk0AikQFggnMAA&url=http%3A%2F%2Fec.europa.eu%2FdocsRoom%2Fdocuments%2F8943%2Fattachments%2F1%2Ftranslations%2Fpt%2Frenditions%2Fpdf&usq=AFQjCNE5DMa-rpPBmuhB1eELH7YiEY86VA>>

²²⁹ CRP, art. 86, n.º 1.

²³⁰ CIRC, art. 86-B.

²³¹ Ac. STA de 05/02/2014, Rel. Casimiro Gonçalves.

Outro dispositivo comum a várias modalidades de TA em IRC, é o n.º 16, com este enunciado: “O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio”. Esse dispositivo é relativamente recente: esse número 16 foi aditado ao artigo 88 do CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

Como se depreende do enunciado, trata-se também de delimitação negativa de incidência subjetiva de todas as modalidades de TA do artigo 88. É delimitação negativa porque exclui a incidência da TA. É subjetiva porque se aplica a estabelecimentos específicos do sujeito passivo. Mas qual seria a razão da existência dessa recente delimitação negativa de incidência da TA? A princípio, parece não fazer sentido. Isso porque, para as empresas residentes, que são sujeitos passivos por obrigação pessoal,²³² o IRC é de base mundial: incide sobre a totalidade dos rendimentos, aí incluídos os rendimentos obtidos fora do território nacional.²³³ Há casos de grande abrangência, contudo, em que a empresa residente pode optar pela não concorrência para determinação de seu lucro tributável dos lucros e prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora de Portugal.²³⁴ Por essa razão, houve a delimitação negativa de incidência de TA por meio da Lei n.º 2/2014. Ademais, mesmo antes de isso ocorrer, a TA sobre despesas do estabelecimento estável localizado fora do território nacional já era combatida pela tese segundo a qual “tratando-se de encargos suportados noutra país com regras e filosofias fiscais diferentes, não fará sentido a aplicação de limitações e tributações adicionais a tais gastos”.²³⁵

Essa delimitação negativa de incidência de TA só é aplicável às despesas efetuadas por estabelecimentos estáveis situados fora do país. Estabelecimento estável é qualquer instalação fixa através da qual sejam realizadas operações económicas de carácter empresarial.²³⁶ Mas não são considerados estabelecimentos estáveis os estaleiros de construção (mesmo em caso de subempreitada), de instalação ou montagem, plataformas ou barcos de prospeção de produtos naturais, se o tempo da correspondente atividade for menor ou igual a seis meses,²³⁷ situação em que torna-se devida a TA sobre os respetivos encargos. Torna-se ainda exigível a TA no caso do

²³² Martins em Guimarães, 2014: 256.

²³³ CIRC, art. 4º, n.º 1.

²³⁴ CIRC, art. 4º, n.º 4. Bom exemplo: Martins em Guimarães, 2014: 260.

²³⁵ Abreu, 2012: 149.

²³⁶ CIRC, art. 5º, n.º 1, com lista exemplificativa no n.º 2.

²³⁷ CIRC, art. 5º, n.º 3 e 5.

exercício, por prazo menor ou igual a seis meses, de atividades preparatórias ou auxiliares, ainda que efetivadas por meio de estrutura fixa.²³⁸

Para além disso, para que não haja incidência de TA, é necessário que despesas e encargos correspondam a atividade desenvolvida pelo próprio estabelecimento estável situado fora do território nacional, de modo que a TA incide normalmente se, embora o encargo da empresa tenha sido pago ou suportado por intermédio do estabelecimento estável, corresponda a atividade exercida por outra pessoa.

Finalmente, como último dispositivo do artigo 88 do CIRC comum às várias modalidades de TA em IRC, tem-se o n.º 21, de natureza interpretativa e sem maiores novidades, cujo enunciado apenas define, para essas modalidades, a mesma competência para liquidação que já era inerente ao IRC, ao mesmo tempo em que veda deduções ao montante apurado:

21 - A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado

²³⁸ CIRC, art. 5º, n.º 8, com exemplos nas alíneas a) a f).

XVI - Aspectos genéricos sobre a TA no âmbito do IRC

Uma vez individualmente analisadas as normas que instituíram as várias modalidades de TA, bem como os dispositivos genéricos do artigo 88 do Código do IRC, falta ainda abordar alguns aspetos inerentes ao próprio instituto da TA como um todo, e que possam ser úteis às empresas em defesa de seus interesses em face à Fazenda Pública. Nesse sentido, releva-se como possível tese a existência de algum descompasso da norma que proíbe a dedução da TA ao lucro tributável pelo IRC com os princípios constitucionais da tributação das empresas pelo lucro real e da igualdade. A afronta ao princípio do lucro real pode ser abordada sob dois enfoques: (i) na incoerência da norma proibitiva e (ii) na inobservância da capacidade contributiva; já a ofensa ao princípio da igualdade ocorre por conta de tributação fundada em presunção inilidível.

Ao proibir que a TA seja deduzida do lucro tributável pelo IRC, a norma contida no artigo 23-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC afronta o princípio constitucional da tributação pelo lucro real das empresas. Essa norma proibitiva é norma especial,²³⁹ que decerto prevalece sobre a norma geral, permissiva, veiculada pelo artigo 23, n.º 1 c/c n.º 2, al. f) do CIRC. O princípio constitucional violado por aquela norma proibitiva é o contido no artigo 104, n.º 2 da CRP, segundo o qual “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Essa matéria específica – indedutibilidade da TA ao lucro tributável pelo IRC – já foi levada ao Tribunal Constitucional por intermédio de reclamação do SP, que foi indeferida sem que fosse apreciada quanto ao mérito, por não ter o recorrente enunciado qual seria o dispositivo a ser fiscalizado por aquele tribunal, ou seja, qual teria sido, no entender desse recorrente, a norma inconstitucional.²⁴⁰ À época dos fatos geradores em discussão, contudo, ainda não existia expressa a norma proibitiva de dedução de TA, ora contida no artigo 23-A, n.º al. a) do CIRC. Naquele tempo, havia uma norma proibitiva de dedução semelhante à atual, mas não falava em TA. Constava do então artigo 45, n.º 1, al. a) do CIRC, cujo enunciado proibia a dedução do “IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”. A vedação à dedução da TA ao lucro tributável pelo IRC não provinha, portanto, de disposição expressa da lei, como se dá atualmente, mas sim de prática decorrente do entendimento da AT.

²³⁹ Trata-se mesmo de norma que estabelece exceção à regra geral permissiva do art. 23, n.º 1. E para efeito de resolução de antinomias, a norma excecional, segundo Bobbio, equivale à norma especial (Bobbio, 1995: 96).

²⁴⁰ Ac. TC n.º 88/2015, de 28/01/2015, Rel. Pedro Machete.

Segundo a norma proibitiva ora em vigor, art. 23-A, n.º 1, al. a), não são dedutíveis ao lucro tributável pelo IRC: “o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.²⁴¹ Ora, até há perfeita coerência na parte em que impede que o IRC e outros impostos que incidam sobre os lucros sejam deduzidos para efeitos de determinação do lucro tributável pelo próprio IRC. Se fosse permitida uma dedução dessa natureza, estar-se-ia a produzir uma espécie de referência circular: dedução do IRC à matéria coletável do próprio IRC. Inadequadamente, porém – assim entendemos, com a devida vénia – o legislador também inseriu, na norma proibitiva, as tributações autónomas em IRC como se fossem uma extensão do IRC ou como espécies do género dos impostos sobre o rendimento. Mas já foi aqui demonstrado que não é bem assim. TA não é IRC. Dos três possíveis indicadores de manifestação da capacidade contributiva, e salvo a TA incidente sobre lucro distribuído a SP isento, as tributações autónomas possuem como fato gerador o consumo ou despesa. Américo Brás Carlos é enfático: “a tributação autónoma, apesar de ter lugar a título de IRC, é materialmente uma tributação que recai sobre a despesa e não sobre o rendimento”.²⁴² Essa confusão que há entre dois impostos distintos ocorre porque a TA é prescrita por meio de norma extravagante ou parasitária,²⁴³ pois regula matéria estranha ao objeto da lei na qual foi introduzida, que é o Código do IRC. Tal código obviamente tem como objeto o IRC, imposto radicalmente diferente da TA. Reforça essa tese o fato de que o art. 88, que institui a TA faz parte do Capítulo IV daquele código, que tem o título de “Taxas”. Da sistematização do Código do IRC, verifica-se que seus capítulos receberam títulos alusivos aos critérios de incidência, isenção, matéria coletável, taxa, liquidação, pagamento do imposto. O conteúdo do capítulo “Taxas” deveria, pois, ser preenchido com as alíquotas aplicáveis à matéria coletável do IRC em cada caso, para o cálculo do valor do imposto. Nesse capítulo, todavia, de maneira contrária ao que determina o artigo 9º, n.º 1, do Anexo II da Resolução do Conselho de Ministros n.º 64/2006,²⁴⁴ não se explicitou, ainda que sinteticamente, que ali estava a ser instituído um imposto novo às sociedades de Portugal. O próprio Tribunal Constitucional já se manifestou algumas vezes no

²⁴¹ CIRC, art. 23-A, n.º 1, al. a).

²⁴² Carlos, 2014: 171.

²⁴³ A respeito de normas extravagantes, vale a consulta ao Ac. TC n.º 141/2002, de 09/05/2002, Rel. Luís Nunes de Almeida.

²⁴⁴ Resolução n.º 64/2006: Artigo 9º - Epígrafes – “1 - A cada livro, parte, título, capítulo, secção, subsecção, divisão, subdivisão ou artigo deve ser atribuída uma epígrafe que explicita sinteticamente o seu conteúdo. 2 - É vedada a utilização de epígrafes idênticas em diferentes artigos ou divisões sistemáticas do mesmo acto.”

sentido de que TA e IRC são impostos distintos.²⁴⁵ Em recente julgado, aquela corte foi especialmente explícita a respeito: “Com efeito, como se fez notar, o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas”.²⁴⁶ A TA não é, pois, definitivamente, uma extensão do IRC, como sugere a norma proibitiva de dedução. Assim como o IVA, a TA é imposto sobre consumo, e como imposto sobre consumo deve ser tratada. A TA é um gasto para obter ou garantir rendimentos, como prevê a regra geral, que é norma autorizadora de dedução. Porém, incoerentemente, foi inserida na norma excepcional, que é a norma proibitiva.²⁴⁷

Mas a incoerência da norma proibitiva não é plena: ocorre só naquilo que diz respeito à TA; e dentre as modalidades de TA, só naquilo que diz respeito às modalidades que incidem sobre gastos legalmente aceites como dedutíveis, porque, ao menos sobre estes, há o reconhecimento expresso do legislador de que são “incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.²⁴⁸ Não faz sentido, convenhamos, por exemplo, que encargo incorrido pela empresa com ajuda de custo ao seu trabalhador seja deduzido na determinação do lucro tributável pelo IRC,²⁴⁹ ao mesmo tempo em que seja vedada²⁵⁰ a dedução da TA incidente sobre o mesmo encargo. O encargo dedutível propriamente dito engloba o tributo que sobre ele incide. Não há como dissociá-los. Afronta, portanto, o princípio da tributação pelo lucro real das empresas a vedação de dedução de encargos por elas suportados na obtenção ou garantia de seus rendimentos.

E ofensa a tal princípio da tributação pelo lucro real é ainda mais visível se analisada sob a ótica da capacidade contributiva da empresa SP do IRC. Essa capacidade contributiva deve ser mensurada a partir da diferença entre seu património líquido ao fim e ao início do período de tributação. Logo, assim como é necessário que sejam componentes positivos dessa aritmética os rendimentos e ganhos, é imprescindível que aí sejam incluídos os gastos e perdas como componentes negativos, sob pena de desvirtuar completamente a teoria do incremento

²⁴⁵ Ac. TC n.º 310/2012, de 20/06/2012, Rel. João Cura Mariano; Ac. TC n.º 382/2012, de 07/07/2012, Rel. José Cunha Barbosa; Ac. TC n.º 85/2013, de 05/02/2013, Rel. José Cunha Barbosa.

²⁴⁶ Ac. TC n.º 197/2016, de 13/04/2016, Rel. Carlos Fernandes Cadilha.

²⁴⁷ A respeito do *princípio da coerência sistemática*, sugere-se a leitura de Vasques, 2011: 301 e ss.

²⁴⁸ CIRC, art. 23, n.º 1.

²⁴⁹ Dedução feita ao abrigo do CIRC, artigo 23, n.º 1 c/c n.º 2, al. d), em consonância com a orientação constitucional prevista na CRP, art. 104, n.º 2.

²⁵⁰ Dedução vedada pelo CIRC, artigo 23-A, n.º 1, al. a), em dissonância com a orientação constitucional prevista na CRP, art. 104, n.º 2.

patrimonial,²⁵¹ considerada uma das principais linhas norteadoras do IRC.²⁵² Um “corolário do princípio da capacidade contributiva na estruturação dos impostos pessoais sobre e rendimento está na tributação do rendimento líquido”.²⁵³ Entenda-se capacidade contributiva como garantia do contribuinte, como refere Vasco Branco Guimarães em relação à primeira das leituras construídas pela teoria e jurisprudência italianas. Nesse sentido, capacidade contributiva não se confunde com a disponibilidade económica do SP.²⁵⁴ Capacidade contributiva está sim ligada ao “tamanho económico do evento”²⁵⁵ sobre o qual recai a hipótese legal de incidência, e do qual se extrai “a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência”.²⁵⁶ E as proporções do rendimento tributável são delimitadas pelo tamanho do incremento patrimonial. Logo, ao proibir a dedução da TA sobre encargos dedutíveis, a norma contida no art. 23-A, n.º 1, al. a) do CIRC ignora a capacidade contributiva e desnatura a teoria do incremento patrimonial, que é linha norteadora do imposto, segundo o preâmbulo do próprio código, e afronta o princípio constitucional da tributação pelo lucro real veiculado pelo art. 104, n.º 2, da CRP, que tem o seguinte enunciado: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

A discussão sobre a dedutibilidade da TA paga sobre o lucro tributável pelo IRC chegou ao Tribunal Constitucional por meio de recurso de reclamação, na qual o sujeito passivo alegava que a vedação à dedutibilidade violava os princípios constitucionais da tributação das empresas pelo lucro real²⁵⁷ e da proporcionalidade.²⁵⁸ Mas não houve julgamento de mérito. A reclamação foi indeferida em virtude de que “a recorrente não enunciou o critério normativo que alega ter pretendido ver fiscalizado por este Tribunal Constitucional, destacando-o, de modo autónomo, da concreta em causa”.²⁵⁹ A exemplo desse caso, outro semelhante de questionamento de violação ao princípio da tributação pelo lucro real, também tendo a TA como objeto teve resultado parecido: juízo negativo de cognoscibilidade em virtude de ausência de adequada

²⁵¹ CIRC, preâmbulo, item n.º 5

²⁵² Martins em Guimarães, 2014: 254.

²⁵³ Vasques, 2011: 256.

²⁵⁴ Carrazza, 2008: 91.

²⁵⁵ Cabe alertar que a LGT, art. 6º, n.º 1, al. c), funde os conceitos de capacidade contributiva e disponibilidade económica.

²⁵⁶ Carvalho, 2007: 174/175.

²⁵⁷ CRP, art. 104, n.º 2.

²⁵⁸ CRP, art. 18.

²⁵⁹ Ac. TC n.º 88/2015, de 28/01/2015, Rel. Pedro Machete.

suscitação prévia.²⁶⁰ Parece ser interessante, portanto, que a matéria seja levada à apreciação pelo TC. Embora, todavia, seja bastante plausível, consistente e pareça promissora, a tese da inconstitucionalidade da norma proibitiva de dedução da TA, se levada à apreciação do Tribunal Constitucional num caso concreto, precisaria ser meticulosamente e convenientemente construída, em virtude da flexibilização que aquele tribunal tem empregado quando da aplicação da norma contida no artigo 104, n.º 2 da Constituição da República. A propósito da construção da referida tese, sugere-se a leitura do entendimento de Canotilho, acerca de normas constitucionais programáticas: ao referir-se o que denominou “ruptura em relação à doutrina clássica”, prenuncia o autor a “morte das normas constitucionais programáticas”, na medida em que a elas atribui o condão de vincular legisladores e órgãos administrativos.²⁶¹ Em sentido menos abrangente, Vasco Branco Guimarães atribui caráter preceptivo – e não programático – somente às normas que se referem a direitos fundamentais.²⁶²

Tal flexibilização decorre de que o dispositivo que se quer violado, que é o artigo 104, n.º 2 da CRP, não se traduz num limite objetivo. Não possui eficácia plena. Na verdade, o vocábulo *fundamentalmente* encerra um valor; é impregnado de axiologia, o que denota sua natureza de norma de eficácia programática, dirigida ao legislador como parâmetro de ação, possibilitando-o, ao confrontá-la com outros princípios constitucionais, a usar de certa discricionariedade quando da elaboração do ordenamento infraconstitucional. Nesse sentido, o advérbio *fundamentalmente* orienta o legislador a assentar a incidência do IRC sobre o lucro real das empresas, mas também possibilita que ele assente tal incidência sobre o lucro presumido. E a natureza programática desse dispositivo tem feito com que o Tribunal Constitucional flexibilize sua aplicação. Embora, como já informado, ainda não tenha havido apreciação da pretensa inconstitucionalidade da vedação da dedução da TA ao lucro tributável pelo IRC, houve julgamentos outros acerca de violação ao princípio da tributação pelo lucro real, oportunidades em que tal violação resultou refutada. Houve caso em que o Tribunal Constitucional considerou o princípio da tributação das empresas pelo lucro real como dotado de *plasticidade*, assim como outros princípios do que chamou de *Constituição Fiscal*.²⁶³ Houve também caso em que aquele tribunal considerou que a jurisprudência constitucional já assumiu “que a tributação pelo lucro

²⁶⁰ Exemplo: Ac. TC 584/2014, de 17/09/2014, Rel. Maria de Fátima Mata-Mouros.

²⁶¹ Canotilho, 1993b: 184 e ss.

²⁶² Guimarães em Guimarães, 2014: 81.

²⁶³ Ac. TC n.º 84/2003, de 12/02/2003, Rel. Artur Maurício.

real é um princípio que admite “desvios”, entenda-se, é compatível com alguma “normalização” no apuramento da matéria coletável”.²⁶⁴ Houve ainda decisão em que o Tribunal Constitucional utilizou fundamento segundo o qual “o artigo 104.º, n.º 2, não institui um critério absoluto e rigoroso de tributação das empresas segundo o lucro real, apontando antes para uma aproximação tendencial entre a matéria coletável e os lucros efetivamente auferidos”.²⁶⁵

Outra questão genérica acerca das tributações autónomas no âmbito do IRC que merece maior discussão é aquela que diz respeito à violação ao princípio da igualdade em razão de seu carácter presuntivo, eis que a TA em IRC parece nascer de presunção legal *juris et de juri*, hipótese essa que, se confirmada, tornaria ainda mais sólida a tese da violação ao princípio da tributação das empresas pelo lucro real.

É pacífico o entendimento de que as tributações autónomas, em sede de IRC, visam, em regra desestimular o artifício evasivo por meio do qual pessoas coletivas fazem pagamentos de naturezas diversas sob disfarce de determinados encargos. Como exemplos de outros pagamentos pode-se citar despesa em que se queira ocultar natureza ou favorecido, remuneração a empregados, gerentes, administradores, distribuição de lucros a sócios, remuneração e distribuição essas em pecúnia ou em espécie. E a evasão se dá em relação ao IRS ou IRC do favorecido pelo pagamento, ou mesmo em relação às contribuições devidas por entidades patronais ou empregados à Segurança Social.²⁶⁶

Vistas como instrumentos de desestímulo de condutas evasivas, as TAs em IRC foram criadas com base em presunção inilidível, embora de forma oblíqua: entendeu o legislador que determinados encargos, declarados pelas empresas como sendo *A*, serviriam, na verdade, para disfarçar a realização de encargos outros *B*, que resultariam em maiores gastos para a empresa do que se tivesse declarado os encargos *A*. A partir daí, presumiu o legislador – aqui dito em linguagem simplista – que *todo A é B*. Mas o legislador não se interessou em reverter a situação de *A* para *B* e buscar o resultado dessa reversão. Optou por solução bem mais simples: sobre *A* fez incidir um novo imposto, denominado *tributação autónoma*, inserido no Capítulo IV - Taxas - do Código do IRC, capítulo esse destinado à definição das taxas aplicáveis a outro imposto, que é o próprio IRC, de modo a desestimular a prática do artifício presumido. Mas a opção por essa solução mais simples não refuta a utilização de presunção, na criação das TAs, presunção, aliás

²⁶⁴ Ac. TC n.º 197/2013, de 09/02/2013, Rel. José da Cunha Barbosa.

²⁶⁵ Ac. TC n.º 753/2014, de 12/11/2014, Rel. Carlos Fernandes Cadilha.

²⁶⁶ Nabais, 2014: 543.

inilidível, pois não se admite prova em contrário, isto é, de que pode existir algum *A* que não é *B*. E não admitiu justamente porque não se trata de presunção enunciada. Embora a lei confira a *A* o tratamento fiscal próprio de *B*, nela não é enunciado qualquer dispositivo que satisfaça a fórmula presuntiva < se *A*, então presume-se *B* >. Trata-se mesmo de presunção oculta, intrínseca à norma criada para satisfazer a pretensão extrafiscal da TA, e por isso mesmo fora do alcance da regra geral da presunção relativa de que trata o artigo 73 da LGT,²⁶⁷ o que a torna uma presunção absoluta ou inilidível, com ares mesmo de ficção, porque presunção não é só aquilo que a lei diz que é, mas tudo que a lei utiliza como se fosse. Presumir é dar o fato desconhecido *B* por verdadeiro, porque se conhece o fato *A*. E essa presunção torna-se *juris et de juri*, absoluta, inilidível, se não é permitido ao interessado provar que determinado *A* não é *B*, e que por isso esse *A* deve ser tratado como *A*, mas não como *B*. Demonstração cabal de que as modalidades de TA em geral são fundadas em presunção legal absoluta é dada pelo próprio legislador que, no caso especial da TA sobre despesas em paraísos fiscais, aplica presunção relativa ao conferir, ao SP, a possibilidade de provar que o encargo se deu no exercício considerado normal de suas atividades, e não como disfarce de despesas outras.²⁶⁸

Tome-se agora como exemplo o caso de duas empresas, *SCI* e *SC2*. Suponha-se que ambas declarem encargos com viaturas ligeiras de passageiros. A empresa *SCI* faz com que ocorra o fato *A*: utiliza essas viaturas para exclusivo exercício de suas atividades. *SC2*, no entanto, provoca o fato *B*: concede o uso das mesmas viaturas a trabalhadores, como parcela disfarçada de remuneração. Salvaguardadas, todavia, eventuais diferenças entre as taxas aplicáveis, a TA incidirá igualmente sobre os encargos com viaturas de ambas as empresas. O imposto, em seu viés extrafiscal, tem por finalidade desestimular a prática da simulação por *SC2*, porém, por via indireta, penaliza *SCI*, que nada tem a ver com a simulação. Aí está a presunção: presume-se que *SCI* realiza pagamentos outros disfarçados. É a lei que presume, então é presunção legal. Não se permite que *SCI* prove que *A* não é *B*, ou seja, que utiliza as viaturas no exclusivo exercício de suas atividades, e não para dissimular outros pagamentos, por isso é presunção absoluta. Assim, partir dessa presunção, a lei confere idêntico tratamento a fatos jurídicos desiguais, ocorrido na esfera de sujeitos passivos distintos.

²⁶⁷ Em sentido contrário, por entender que não há presunção na TA, por entender que “a figura da presunção deve resultar claramente da lei”, sugere-se a leitura de Ribeiro, 2010: 430.

²⁶⁸ CIRC, art. 88, n.º 8.

A partir daí, há duas alternativas para *SC2*: continuidade ou desistência da simulação. A desistência implica reconhecimento da eficácia da TA no alcance da finalidade extrafiscal. A continuidade, por sua vez, implica reconhecimento da eficiência fiscal da TA que, uma vez liquidada e paga, substitui, em tese com alguma vantagem, o valor correspondente às obrigações que seriam devidas pela declaração da operação real. E essa eficiência é até maior se levados em conta os constrangimentos e dispêndios da Fazenda Pública decorrentes da tentativa, nem sempre bem-sucedida, de detetar, em tempo hábil, essas situações de simulação de despesas e recuperar os correspondentes tributos, mediante investigação, inspeção, diligências, procedimento fiscal, revisão dos atos tributários e participação em eventual contencioso.

Eficácia ou eficiência fiscais como critérios justificativos da instituição da TA, todavia, precisam estar circunscritos aos preceitos constitucionais, nomeadamente ao princípio da igualdade, seja por analogia, em extensão das tarefas fundamentais do Estado previstas nas alíneas d) e h) do artigo 9.º e artigo 13, n.º 1, seja por aplicação direta da norma que estabelece as incumbências prioritárias do Estado no âmbito económico, contida no artigo 81, alínea b), e da norma que fixa a diminuição das desigualdades como objetivo dos impostos pessoais, constante do artigo 104, n.º 1, todos da Constituição da República. E o princípio constitucional da igualdade é afetado na medida em que, por intermédio de norma de incidência fiscal – construída a partir de presunção *juris et de jure* – socializa, distribui igualmente, entre todas as empresas, os efeitos do combate a práticas evasivas de algumas. Por presumi-los em idêntica situação, a lei oferece a *SC1*, sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais, o mesmo tratamento que é dado a *SC2*, sujeito passivo que não as cumpre. Nesse particular, por igualar desiguais para fins de incidência tributária, incidência essa que tem justamente nessa desigualdade sua razão de existir, é que se pode invocar o princípio da igualdade em detrimento das normas que instituem as modalidades de TA no âmbito do IRC.

Embora com argumento diferente, mas no mesmo sentido de que somente os sujeitos passivos em igual situação devem ser igualmente tratados pela lei fiscal, assim manifestou-se o Tribunal Constitucional, em recente acórdão:

“Neste contexto, bem se compreende que o princípio da igualdade tributária não seja invocável em relação a contribuintes que incorram em evasão fiscal no caso em que o legislador tenha adotado para diferentes situações um diferente critério de determinação do rendimento presumido. Desde logo, porque a questão da igualdade tributária não se projeta sequer entre os destinatários das normas que permitem a avaliação indireta da matéria coletável, mas entre esses destinatários e todos os outros contribuintes que cumprem com exatidão as suas obrigações fiscais e cuja matéria

tributável pode ser objeto de avaliação direta, e que não deixam de pagar os seus impostos de acordo com a sua efetiva capacidade contributiva.”²⁶⁹

Tal violação ao princípio da igualdade é ainda mais grave na medida em que sujeitos passivos em situações diferentes recebem exatamente o mesmo tratamento por normas de incidência fiscal de TA em IRC, quase na totalidade construídas, enfatize-se, a partir de presunção legal absoluta.

²⁶⁹ Ac. TC n.º 695/2014, de 15/10/2014, Rel. Carlos Cadilha.

Conclusões

A partir da análise aqui efetuada nos enunciados normativos que instituíram ou regulam as Tributações Autónomas no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas em Portugal, análise essa desenvolvida com apoio na teoria e na jurisprudência, pôde-se retirar as seguintes assertivas:

A TA no âmbito do IRC é imposto indireto, de obrigação única, regra geral incidente sobre o consumo. Não se confunde com o IRC, que é imposto direto, periódico e incide sobre o rendimento. A relação que se dá entre os dois impostos é que a TA, em última análise, é mecanismo de supressão de uma parte dos gastos dedutíveis em IRC. Para além disso, a TA incide – e mesmo é agravada – até em situações em que o SP apresenta prejuízo fiscal, nas quais, obviamente, nem IRC há.

Ao ser criada, há 26 anos, a função da TA no âmbito do IRC era preponderantemente extrafiscal, com pouca significância reditícia. Com o passar do tempo, contudo, ampliou-se sobremaneira seu campo de incidência real e sua função predominante passou a ser reditícia: a arrecadação anual da TA em IRC já ultrapassou o valor de 550 milhões de euros, o que equivale a 15% de toda a arrecadação do próprio IRC, com as implicações óbvias na esfera económica da empresa contribuinte.

Formuladas como instrumentos de desestímulo de determinadas condutas evasivas, as TAs em IRC foram criadas com base em situação presumida: entendeu o legislador que determinados encargos, declarados pelas empresas como sendo *A*, serviriam, na verdade, para evasivamente disfarçar a realização de encargos outros *B*. A partir daí, presumiu o legislador – aqui dito em linguagem simplista – que “*todo A é B*”. Daí, como mecanismo compensatório de evasão em tese decorrente do disfarce, sobre o valor de *A* fez incidir um novo imposto, que é justamente a TA.

A TA sobre despesas não documentadas, estatuída por intermédio dos números 2 e 3 do art. 88 do CIRC, pode ser considerada como sanção por ato ilícito se adotada como referencial teórico a norma jurídica completa em sua abordagem sintática. Ocorre que, apesar de não haver proibição explícita na legislação, a finalidade sancionatória é vedada aos impostos segundo a teoria dominante, o que torna essa modalidade de TA potencialmente suscetível a controvérsias.

Para efeitos de IRC, dispêndios só se tornam efetivamente gastos mediante utilização dos bens ou serviços adquiridos na obtenção ou manutenção de rendimentos, p. ex. no consumo da alimentação ou do combustível, e não pela aquisição do direito de utilizá-los, p. ex. pela compra do vale-refeição ou do cheque-auto. Assim, deve a empresa evitar declarar pretensos “gastos”

dedutíveis comprovados exclusivamente com simples prova do dispêndio, pois tais “gastos” têm sido acertadamente classificadas pela AT – com respaldo pelos tribunais – como despesas não documentadas, que são não só indedutíveis ao lucro tributável pelo IRC como também sujeitas à mais gravosa das taxas de TA.

A liquidação das TAs sobre encargos com viaturas, que são reguladas pelos números 3, 5, 6, 17 e 18 do artigo 88 do CIRC, envolve um grande número de variáveis. Por essa razão, faz-se necessário que a empresa considere todas as implicações. Dentre outras possibilidades: (i) no caso de necessidade de viaturas maiores, importante considerar aluguer por sucessivos prazos de até três meses não renováveis; (ii) em qualquer caso, ter em conta a atribuição, por acordo escrito, da viatura ao colaborador, (iii) avaliar a vantagem de aquisição de viaturas ligeiras de mercadorias de maior porte, se for o caso, e a (iv) atentar para tecnologia de propulsão do veículo. E o grande número de combinações possíveis, em razão das variáveis envolvidas na liquidação da TA em IRC sobre encargos com viaturas, sugere também, em nome da eficiência de gestão, que as empresas adotem, em sua contabilidade, plano de contas dotado de desdobramento das contas representativas de encargos com viaturas em tantas subcontas quantas forem as mencionadas combinações.

A TA sobre despesas de representação a que se refere o art. 88, n.º 7 do CIRC somente recai sobre aqueles encargos incorridos ou suportados para que a empresa se faça representar onde ela não está presente, quer dizer, fora de sua atividade principal. Então, em relação a encargos de natureza promocional, é importante que a empresa priorize, sempre que isso for possível, eventos em que ela própria participe na promoção de sua atividade principal, porque as despesas daí decorrentes não são despesas de representação, mas de sim publicidade, que são também dedutíveis ao lucro tributável pelo IRC, mas não são sujeitas à incidência de TA.

Pode ser considerada inconstitucional a TA sobre importâncias pagas ou devidas a residentes em paraísos fiscais, eis que, em tese, o art. 88, n.º 8 do CIRC ofende o princípio da legalidade contido no artigo 103, n.º 2 da CRP. Esse entendimento decorre da possibilidade trazida pela norma de que elementos essenciais à determinação da incidência dessa TA sejam definidos por membro do Governo ou mesmo por agente do fisco. Tais elementos, que são o rol de locais e o não-exagero do montante, são imprescindíveis à determinação da incidência objetiva. Por isso, deveriam ter sido definidos em lei ou, após autorização legislativa, em decreto-lei. Nunca, porém, por determinação pessoal de agentes, muito menos a partir de critérios por eles subjetivamente criados.

Ultrapassada essa discussão acerca de suposta inconstitucionalidade da TA sobre pagamentos a residentes em paraísos fiscais, é importante que a empresa adote algumas

precauções caso entenda não haver incidência dessa modalidade de TA sobre determinado pagamento efetuado. Nessa circunstância, faz-se necessário ilidir as presunções contidas na norma de incidência, sob pena de, para além da sujeição à TA, tornar-se o encargo indedutível na determinação do lucro tributável pelo IRC, pois o regime aplicável a essa modalidade de TA acompanha o das despesas não documentadas.

O regime da TA relativa a ajudas de custos e deslocação, regulado pelo n.º 9 do artigo 88 do CIRC, pode ser descrito de forma simplificada a partir de uma regra geral e duas exceções. Pela regra geral, incide TA sobre encargos dedutíveis (com mapas de controlo) relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador a serviço da entidade patronal. As duas exceções, em que não há incidência, são os casos em que (a) os valores correspondentes a esses encargos forem tributados em IRS na esfera do beneficiário; e (b) os valores correspondentes a esses encargos forem faturados aos clientes.

Na TA sobre lucros distribuídos, que tem seu regime estabelecido nos números 11 e 12 do artigo 88 do CIRC, o SP é o titular – isento de IRC – das partes sociais e beneficiário da distribuição dos lucros. A incidência se concretiza (i) no momento em que se dá a venda das partes sociais pelo SP e (ii) se ele manteve a titularidade dos papéis por menos de um ano. Por incidir sobre lucro, essa modalidade de TA não é imposto sobre consumo, mas sim sobre rendimento, visto sob a ótica do rendimento-acrécimo. Permite a lei, por isso mesmo, que do valor dessa TA seja diminuído IRC eventualmente retido na fonte.

A TA incidente sobre determinados gastos com executivos é definida no n.º 13 do artigo 88 do CIRC. As controvérsias acerca desse imposto giram, do lado os contribuintes, em torno de pretensa violação ao princípio da liberdade de iniciativa empresarial, o que dificultaria tanto a contratação dos melhores talentos como também a defesa da empresa em face de eventual OPA hostil. Do lado do Estado, há os argumentos de proteção da massa de trabalhadores como um todo, em face da discrepância remuneratória, e a tese de proteção à própria empresa em face da teoria de agência, segundo a qual o interesse do executivo pode estar dissociado do da empresa.

A TA em IRC referente a diferença de mensuração em inventários de empresas de distribuição de petróleo de que trata o art. 4.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, é a única modalidade instituída fora do âmbito do CIRC. Essa norma é baseada em algumas premissas que podem ser consideradas equivocadas, razão pela qual colocou-se em dúvida a propalada finalidade de redistribuição da riqueza para a qual teria sido criada essa modalidade de TA. E com base na referência teórica acerca da abordagem sintática da norma, essa modalidade de TA pode ser considerada, em tese, como sanção por ato ilícito, eis que sua incidência real se dá exatamente sobre conduta proibida em lei, o que também a torna suscetível a controvérsias.

O agravamento das taxas de TA em caso de prejuízo fiscal, regulado no n.º 14 do n.º 88 do CIRC, funciona como anteparo ou escudo residual de proteção a reforçar o desestímulo à prática das despesas que sofrem incidência de TA, especialmente aquelas sujeitas às menores taxas, porque são essas as proporcionalmente mais agravadas. Em virtude da incompatibilidade causada por redundância, esse agravamento não pode ser aplicado à taxa da TA de que trata a parte final do n.º 9, pois o prejuízo fiscal, que já é critério material da própria incidência do imposto, não pode ser também pressuposto para seu agravamento.

Ao proibir que o valor devido da TA sobre despesas dedutíveis seja deduzido do lucro tributável pelo IRC, a norma contida no artigo 23-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC pode, em tese, ser considerada contrária ao princípio constitucional da tributação pelo lucro real das empresas. Tal matéria específica ainda não foi apreciada pelo TC em alegação de violação do tal princípio com base em determinadas razões de direito que foram articuladas nesta dissertação, que são (i) a incoerência da norma proibitiva, (ii) a inobservância da capacidade contributiva e (iii) a desnaturação da teoria do incremento patrimonial. E torna-se ainda mais consistente esse argumento de violação do princípio da tributação pelo lucro real, se estruturado for em conjunto com possível afronta ao princípio da igualdade, afronta essa que decorre do caráter de presunção legal absoluta em torno da qual foram criadas as diversas modalidades de TA no âmbito do IRC.

No decorrer deste estudo, em que se efetuou análise das normas que instituíram as tributações autónomas em sede do IRC, foram elaboradas algumas recomendações que podem vir a ser úteis às empresas em medidas preventivas em matéria tributária. Foram também articulados alguns argumentos de possível utilidade em teses de defesa das empresas em eventuais relações contenciosas no âmbito fiscal e relacionadas com as referidas tributações autónomas. Considera-se, assim, que a presente dissertação guarda consonância com objetivos de aprendizagem almejados pelo do curso de mestrado ora em conclusão.

Referencial bibliográfico

- Abreu, José Carlos (2012), *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Porto, Vida Económica.
- Almeida, António Pereira (2013), *Sociedades Comerciais, Valores Mobiliários, Instrumentos Financeiros e Mercados*, Vol. 1, Coimbra, Coimbra.
- Ataliba, Geraldo (2000), *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, Malheiros.
- Becker, Alfredo Augusto (1998), *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus.
- Bobbio, Norberto (1995), *Teoria do Ordenamento Jurídico*, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, Editora UNB.
- Bobbio, Norberto (2001), *Teoria da Norma Jurídica*, trad. Fernando Pavan Baptista e Ariano Bueno Sudatti, São Paulo, Edipro.
- Campos, Diogo Leite em Catarino, João Ricardo & Vasco Branco Guimarães (coord.) et al (2014), *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, Almedina.
- Canotilho, José Joaquim Gomes (1993a), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, Coimbra.
- Canotilho, José Joaquim Gomes (1993b), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina.
- Carlos, Américo Fernando Brás (2014), *Impostos - Teoria Geral*, Coimbra, Almedina.
- Carvalho, Paulo de Barros (2008), *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo, Noeses.
- Carvalho, Paulo de Barros (2007), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva.
- Catarino, João Ricardo em Catarino, João Ricardo & Vasco Branco Guimarães (coord.) et al (2014), *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, Almedina.
- Gomes, Nuno Sá (2003), *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Guimarães, Vasco Branco em Catarino, João Ricardo & Vasco Branco Guimarães (coord.) et al (2014), *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, Almedina.
- Kelsen, Hans (1986), *Teoria Geral das Normas*, trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris.
- Malatesta, Nicola Framarino (1927), *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*, trad. J. Alves de Sá, Lisboa, Livraria Clássica Editora.
- Martins, Helena Pegado em Catarino, João Ricardo & Vasco Branco Guimarães (coord.) et al (2014), *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, Almedina.
- Miranda, Jorge e Rui Medeiros (2006), *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra, Coimbra.
- Miranda, Pontes de (1999), *Tratado de Direito Privado*, Vol.1, Campinas, Bookseller.

Morais, Rui Duarte (2009), *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina.

Nabais, José Casalta (2004), *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.

Pita, Manuel António (2011), *Curso Elementar de Direito Comercial*, Lisboa, Áreas.

Ribeiro, João Sérgio (2010), *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina.

Sanches, José Saldanha (1998), *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Lex.

Santi, Eurico Marcos Diniz (2001), *Lançamento Tributário*, São Paulo, Max Limonad.

Teixeira, Gloria (2012), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.

Vasques, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.

Vilanova, Lourival (1997), *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, São Paulo, Max Limonad.

Xavier, Alberto (1974), *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Guerra.