

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A Tributação Autónoma - O Caso Especial das Despesas não Documentadas

Bárbara Vasconcelos Avelar

Mestrado em Direito das Empresas

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães, Professor Auxiliar Convidado do Departamento de Economia Política ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Dezembro, 2021

iscte

CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

Departamento de Economia Política

A Tributação Autónoma - O Caso Especial das Despesas não Documentadas

Bárbara Vasconcelos Avelar

Mestrado em Direito das Empresas

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães, Professor Auxiliar Convidado do Departamento de Economia Política ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Dezembro, 2021

Dedicada à minha família.

“The difference between ordinary and extraordinary is that little extra”.

(Jimmy Johnson)

Agradecimento

Um especial agradecimento aos meus pais por todo o carinho, por, mesmo à distância, demonstrarem sempre a sua imensa presença. Por todas as chamadas e mensagens fora de horas e pelo seu apoio, a todos os níveis, e sempre incondicional.

Ao meu irmão por, mesmo sem saber, ser a maior fonte de motivação.

Ao Diogo, por todo o amor, respeito e imensa ajuda. Por nunca me cobrar as minhas ausências em prol deste projeto.

À Mariana, por ter sido a melhor amiga e companheira de “viagem”.

Aos meus colegas de trabalho por toda a compreensão ao longo destes dois anos.

Ao Professor Doutor Vasco Guimarães, pela sua orientação, por acreditar no meu processo e me motivar a “pensar Direito” por mim mesma.

Resumo

É compreensível que o regime da tributação autónoma, desde a sua implementação, tenha evoluído.

Esta evolução revelou-se, não só no que respeita ao aumento das taxas aplicáveis, como também quanto ao seu objetivo. Cada vez mais o propósito de repressão da fraude e evasão fiscal se mutou tornando-se naquilo que é hoje: fonte de receita do Estado português, desvirtuando a essência do regime e colocando em causa a sua permanência no CIRC

A doutrina, face a esta realidade, não parece levantar questões significativas ou reveladoras, não demonstrando, assim, segurança na explicação e abordagem do instituto. Seguindo o mesmo percurso, a Jurisprudência tem-se mostrado contraditória face à aplicação do regime, transitando entre aproximá-lo, em determinadas decisões, e afastá-lo, noutras, do IRC.

Busca o presente trabalho desenvolver a tributação autónoma em sede de IRC, na generalidade, levantando questões quanto ao seu enquadramento jurídico, a sua natureza e evolução ao longo das décadas.

Por sua vez, o objeto específico, recairá sobre a modalidade das despesas não documentadas, procurando trazer ao de cima questões controversas no que diz respeito ao Princípio jurídico-constitucional explanado no artigo 104º, nº2 da CRP – tributação das empresas pelo seu rendimento real -, a questão controversa da dedutibilidade destas mesmas despesas, abordando também o seu carácter sancionatório e/ou anti-abuso.

Procura-se, desta forma, estabelecer bases teóricas e práticas que permitam auxiliar as empresas no entendimento do regime e atuação face aos processos contenciosos que daí possam advir.

Palavras-chave: Impostos, tributo, tributação autónoma, despesa, despesas não documentadas, IRC, empresas.

Abstract

It is comprehensible that the autonomous taxation regime, since its implementation, has evolved.

This evolution revealed itself, not only with regards to the increase in applicable tax rates, but also regarding its final purpose. The purpose of repressing tax fraud and tax evasion has increasingly changed, becoming what it is today: a source of revenue for the Portuguese State, distorting the essence of the regime and calling into question its existence in the IRC Code

The scholars, in view of this rule, do not seem to raise significant or revealing questions, showing no security in the explanation and approach to the institute. Following the same path, jurisprudence has shown itself to be contradictory regarding the application of the regime, moving between bringing it closer, in certain decisions, and removing it, in others, from the IRC.

This project seeks to cover autonomous taxation in terms of corporate income tax, in general, raising questions about its legal framework, its juridic nature and evolution over the decades.

The specific object will fall on the modality of undocumented expenses, seeking to bring up controversial issues regarding the legal-constitutional principle explained in article 104, number 2 of the CRP - taxation of companies by their real income -, the controversial issue of the deductibility of these same expenses, also addressing their sanctioning and/or anti-abuse character.

In this way, the aim is to establish theoretical and practical bases that will help companies understand the regime and act in the face of litigation that may arise from it.

Keywords: Taxes, tax, autonomous taxation, expenses, undocumented expenses, IRC, companies.

Índice

AGRADECIMENTO.....	VII
RESUMO	IX
ABSTRACT	XI
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO	19
CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO GENÉRICO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS EM IRC	27
2.1. O TERMO E O SEU ENQUADRAMENTO JURÍDICO	27
2.2. NATUREZA JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA	29
2.3. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO	35
2.4. BREVE REFERÊNCIA À EVOLUÇÃO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	35
2.5. O IMPACTO DO COVID-19 NO ÂMBITO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	38
CAPÍTULO 3 – DESPESAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – ARTIGO 88º	41
3.1. ENCARGOS COM VIATURAS.....	41
3.2. DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO	43
3.3. PAGAMENTOS A PESSOAS SINGULARES OU COLETIVAS NÃO RESIDENTES E SUJEITAS A REGIME FISCAL FAVORÁVEL	45
3.4. AJUDAS DE CUSTO E COMPENSAÇÃO PELO USO DE VIATURA PRÓPRIA	46
3.5. LUCROS DISTRIBUÍDOS AS ENTIDADES ISENTAS DE IRC.....	48
3.6. COMPENSAÇÕES PAGAS A GESTORES, ADMINISTRADORES OU GERENTES	50
3.7. O AGRAVAMENTO DAS TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA	51
3.8. TRIBUTAÇÃO SOBRE AS EMPRESAS DE FABRICAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS PETROLÍFEROS REFINADO	51
3.9. AS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS	53
CAPÍTULO 4 - AS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS.....	57
4.1. DISTINÇÃO DE CONCEITOS E EFEITOS PRÁTICOS	57
4.2. GÉNESE DAS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS.....	59
4.3. A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS PELO SEU RENDIMENTO REAL	62
4.4. DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS – A CONTROVÉRSIA	64
4.4.1. <i>O regime da dedutibilidade face às despesas não documentadas</i>	68
4.5. CARÁTER SANCIONATÓRIO DAS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS.....	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS	83

Glossário de siglas

Art. - Artigo

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CC - Código Civil

CFEI II - Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP - Constituição da República de Portugal

DL - Decreto-Lei

GPL - Gás de Petróleo Liquefeito

GNV - Gás Natural Veicular

IEC - Impostos Especial sobre o Consumo

IED - Imposto Especial sobre a Despesa

I.E. - Isto é

IES - Informação Empresarial Simplificada

IMI - Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISV - Imposto sobre Veículos

IUC - Imposto Único de circulação

IVA - Imposto sobre o valor acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

LOE - Lei de orçamento de Estado

N.º - Número

OE - Orçamento do Estado

PEES - Programa de Estabilização Económica e Social

P. ex. - Por exemplo

PME - Pequena ou Média Empresa

Pp - Página

PPR - Planos de poupança-reforma

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

SP - Sujeito passivo

Ss - Seguintes

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TA - Tributação autónoma

TC - Tribunal Constitucional

Comentário relativo à delimitação temporal e material do objeto de estudo

Como limite temporal, definiu-se o objeto de estudo desta dissertação as normas reguladoras das tributações autónomas constantes no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, com as alterações nele efetuadas até à redação e publicação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

Note-se que com a Lei de Orçamento de Estado (LOE) para 2021 - Lei n.º 75-B/2020 – de modo a auxiliar a combater a “Era Covid-19”, foram introduzidas algumas alterações posteriores quanto a esta tributação, tendo estas sido acompanhadas pela atual proposta do OE 2022 - Proposta de Lei n.º 116/XIV/3 - Aprova o Orçamento do Estado para 2022 - que seremos também chamados a analisar, ainda que brevemente.

A título de delimitação material do objeto, serão alvos de análise os normativos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas com especialidade do artigo 88º do mesmo código.

Capítulo 1 – Introdução e delimitação do objeto

Ronald Reagan disse: "*The government's view of the economy could be summed up in a few short phrases: If it moves, tax it. If it keeps moving, regulate it. And if it stops moving, subsidize it.*".

Com efeito, existem impostos que o Estado cobra apenas para obter receitas - os chamados "impostos fiscais" -, enquanto outros são cobrados para simultaneamente obter receitas como também atingir outras finalidades ou mesmo só para a consecução desses outros fins - os "impostos extrafiscais"¹.

O Estado vale-se do imposto – essa diminuição económica para o beneficiário do rendimento – como meio para proporcionar o bem-estar aos seus cidadãos, que é o fim, e, como tal, a justificativa por trás da sua necessidade².

O meio para atingir este fim, ou por outras palavras, a forma como serão tributados os rendimentos, consumos e demais atuações das famílias ou das empresas deverá ser conseguido com exatidão, sob rigoroso controlo. Num Estado de direito democrático, como o é a República Portuguesa³, esse controlo é obtido através da Constituição e legislação em vigor.

Como tal, e para uma adequada interpretação da nossa legislação, temos de ter sempre presente que a Constituição é indiscutivelmente a primeira das fontes das normas jurídico-fiscais, apresentando-se o direito dos impostos fortemente moldados pela chamada “constituição fiscal”, ou seja, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais⁴ disciplinadores, quer de *quem, como* e de *quando* tributar, quer do *quê* e de *quanto*, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação⁵.

De entre os vários princípios, encontramos o princípio do rendimento real – que será de imensa importância para a persecução deste projeto – presente no artigo 104º, número 2 da CRP⁶.

Se nos assistirmos do entendimento acima exposto e da importância atribuída ao sistema fiscal para persecução dos objetivos ou fins do Estado, será inteligível como é que em 2020 as receitas efetivas do Estado, provenientes da arrecadação de impostos atingiram o percentual de 92,4%⁷.

¹ Xavier, Cecília. (2005) *A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito*. 75 anos do nascimento da IGF. Capítulo 1.

Disponível em https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/ceciliaxavier/ceciliaxavier_tema.htm

² Vejamos a letra do artigo 103, nº 1 CRP: “1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

³ CRP, artigo 2.º.

⁴ Os Princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica, da igualdade fiscal e do Estado Social.

⁵ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. Pp 131.

⁶ Entende a doutrina que, embora inserido no específico recorte constitucional do nosso sistema fiscal, mais não será do que uma concretização e explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.

⁷ Disponível em <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Consultado pela última vez a 28/05/2021

Como parte integrante desta receita, nomeadamente no respeitante aos impostos diretos⁸, somos apresentados ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - daqui em diante IRC - sendo este o terceiro imposto⁹ que mais receita permite arrecadar para o Estado português.

Parece-nos inteligível, através dos dados acima fornecidos, a importância nitidamente reconhecida ao peso que as empresas, nomeadamente para efeitos de carga fiscal, têm na economia de cada país, particularmente em Portugal.

Seguindo este raciocínio, a tendência tem sido a de reduzir a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas¹⁰ com o objetivo primordial de aumento das receitas, seguido por incentivos/benefícios atribuídos às empresas internacionais, em busca, do (consequente) investimento empresarial internacional.

Assinale-se que mesmo em ano crise pandémica, Portugal entrou no top 10 dos países mais atrativos para Investimento Direto Estrangeiro (IDE) - de acordo com o *EY Attractiveness Survey Portugal 2020*¹¹. No seguimento deste *survey* uma das recomendações mais levantadas a nível internacional foi a necessidade da simplificação do sistema fiscal português, o que, diretamente, no respeitante às empresas e ao *corporate investment*, implica uma simplificação do IRC.

Especificamente quanto à aplicação da taxa de IRC, esta é apenas possível após a determinação da matéria coletável¹².

⁸ Traduzem-se, por norma, na tributação única e progressiva dos rendimentos dos agentes económicos a eles sujeitos. A questão da progressividade consiste na tributação a taxas progressivamente mais altas à medida que aumenta o valor do rendimento e baseia-se na convicção de que devem ser os contribuintes com rendimentos mais elevados a contribuir mais, em termos absolutos e proporcionais, para a recolha de impostos numa economia.

Os principais impostos diretos em vigor em Portugal são: o IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que incide genericamente sobre as pessoas singulares eventualmente agregadas em famílias; o IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, que incide genericamente sobre as pessoas coletivas, designadamente as empresas; o Imposto sobre as Sucessões e Doações, que corresponde a um imposto sobre o património incide sobre as transmissões gratuitas de bens mobiliários e imobiliários.

⁹ Dados atualizados disponíveis em:

<https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Consultado pela última vez a 28/03/2021.

¹⁰ A respeito do IRC e da forma como a sua redução afeta as receitas do Estado, o nosso estudo permitiu-nos concluir que em 2002, a receita fiscal com o IRC aumentou 8,7% para 4.430 milhões de euros, em 2004 aumentou 3,3% para 3.891 milhões de euros. Em 2007 registou-se a maior subida deste período, ao escalar 31,3% para 5.689 milhões de euros, fruto de uma redução de apenas um ponto percentual na taxa de IRC. Por fim, em 2015, a receita fiscal com o IRC subiu 16,1% para 5.248 milhões de euros.

Note-se que estes aumentos na receita andaram lado a lado com a redução da taxa do IRC. Como tal, confirmamos, pelo menos nos últimos 20 anos, sempre que se reduziu a taxa de IRC verificou-se um subsequente aumento da receita fiscal arrecadada pelo Estado com esse imposto em específico.

¹¹ Vide Franco, Telma (2021). *Portugal entra no top 10 dos países mais atrativos para investimento direto estrangeiro*. Comunicado de Imprensa, EY. Disponível em:

https://www.ey.com/pt_pt/news/2021/06/portugal-entra-no-top-10-dos-paises-mais-atrativos-para-investimento-direto-estrangeiro.

¹² O artigo 15º CIRC diz-nos:

“1 - Para efeitos deste Código: a) Relativamente às pessoas coletivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 47.º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;”

Entenda-se que na sua versão original, o código do DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, esta taxa situava-se nos 36,5%, sendo, atualmente de 21%. No nosso entendimento esta diminuição reflete o afastamento entre as taxas médias de tributação de pessoas singulares e pessoas coletivas (com penalização das primeiras em favor das segundas)¹³.

Para efeitos de melhor compreensão do regime do IRC, entendamos que esta diminuição da taxa de IRC, não é, na nossa opinião, um *volte-face* do sistema. Este *benefício* é, fortemente, diminuído pela existência de outras taxas que acrescem à taxa nominal do imposto, influenciando, deste modo, a carga fiscal global suportada pela empresa, em função do rendimento obtido. Assim, àquele valor será necessário acrescentar, a tradicional taxa de 1,5%¹⁴ - variável de município para município – da designada derrama municipal¹⁵, que tem por objeto o lucro tributável¹⁶ (e não a matéria coletável¹⁷) determinado em IRC e que configura receita própria dos municípios.

Seguindo o mesmo raciocínio, importa acrescer à taxa nominal de IRC a derrama estadual¹⁸ que recairá, novamente, sobre o lucro tributável registado, embora, desta vez, progressivamente (partindo do valor de €1.500.000) e é, hoje, uma incompreensível receita estadual ordinária. Assim e no fim de contas, a tributação máxima agregada ao nível dos impostos sobre os lucros poder atingir 31,5% (IRC, derrama municipal e derrama estadual).

Por fim, às taxas acima referidas, com objetos diferentes, acresce um fenómeno tributário com características especiais raramente vista noutros países: a chamada *tributação autónoma*.

Especificamente no que respeita aos dados estatísticos face às tributações autónomas, em 2019, as receitas fiscais atribuídas à tributação das despesas que *sofrem* com esta tributação representavam cerca

¹³ Tomando como exemplo os dados relativos ao ano de 2020, temos que o IRS rendeu aos cofres do Estado €13.562,1 mil milhões, enquanto o IRC rendeu €5.053,4 mil milhões.

Informação disponível em <https://www.pordata.pt/>.

¹⁴ Foi publicado no Portal das Finanças o Ofício Circulado n.º 20229, de 16 de fevereiro de 2021, que divulga as taxas de derrama lançadas sobre o lucro tributável do IRC do período de tributação de 2020, para cobrança em 2021.

¹⁵ A derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o IRC, correspondendo à proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

¹⁶ Lucro tributável será calculado através dos rendimentos obtidos pela atividade da empresa, subtraindo-se, a estes, os gastos efetuados.

¹⁷ Através do número 1 do artigo 3.º CIRC, vemos que em relação às pessoas coletivas e entidades mencionadas na alínea a), a matéria coletável é obtida através da dedução ao lucro tributável, das quantias correspondentes a benefícios fiscais que representem deduções do lucro e prejuízos fiscais enquadrados no artigo 47.º. Já relativamente às pessoas coletivas e entidades mencionadas na alínea b) do número 1 do artigo 3.º, a matéria coletável é obtida através da dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais recebidos a título gratuito, dos seguintes valores: benefícios fiscais que representem deduções ao rendimento; custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos não isentos e sujeitos a imposto, como determinado nos termos do artigo 49.º.

¹⁸ Trata-se de uma alíquota que ascende até 9%, embora tenha começado em 2,5%, o que demonstra de forma bastante crivada a necessidade de receita fiscal a partir de 2010, período, como sabemos, central da iminência de bancarrota.

de 12% das receitas de IRC, o que, facilmente, enobrece a sua relevância para o fisco e para a esfera empresarial¹⁹.

Este regime está previsto no CIRC (e CIRS²⁰) e tem como objetivo tributar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal, não indispensáveis à atividade da empresa. Assim, podemos dizer que a tributação autónoma, pese embora se tratar de uma coleta no seio dos impostos sobre o rendimento, distingue-se por incidir não sobre os lucros, mas sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros que com ele tenham relações.

Deixemos desde já assente algumas características muito particulares desta tributação: as tributações autónomas permitem obter receitas fiscais, independentemente de os sujeitos passivos serem detentores de lucro tributável ou não no respetivo período. Note-se ainda que estas são mais gravosas para sujeitos passivos de IRC em comparação aos sujeitos passivos de IRS, com contabilidade organizada²¹.

De uma maneira geral, todos os empresários, contabilistas e consultores fiscais, defendem que este tipo de tributação representa uma *entorse* às regras da fiscalidade.

Alves da Silva, vai mais longe ao referir que “todos os entendidos na matéria (até o próprio fisco) consideram que estes gastos mais não são do que remunerações em espécie²² e assim deveriam ser tratados, para bem de todos”²³. Acompanhamos este entendimento no respeitante à tributação autónoma que recai sobre despesas sobre veículos, despesas de representação e ajudas de custo – como iremos tratar em seguida, embora, não consideremos que se emprega igualmente a todas as despesas sujeitas a este regime, nomeadamente ao objeto específico da nossa dissertação, i.e., tributação autónoma que se aplicará às despesas não documentadas.

O legislador, aquando da sua criação, considerou indispensável, inicialmente, integrar as tributações autónomas no nosso ordenamento jurídico apenas com o propósito de prosseguir o objetivo de combate à fraude e evasão fiscais. Dada a dificuldade em aferir, com segurança, quais as situações que representam fugas ao imposto, quer de entidades particulares como coletivas, esta tributação entendeu-se cada vez mais fundamental, sendo, na opinião da doutrina maioritária, mais eficaz do que a desconsideração ou não dedutibilidade de uma parcela do gasto²⁴.

¹⁹ Dinis, Ana, Martins, António & Lopes, Cidália. (2019). *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal: Empirical evidence of the Portuguese chartered*. Accounting, Economics, and Law: A Convivium. Disponível em <https://doi.org/10.1515/ael-2019-0023>.

²⁰ CIRS art. 73º

²¹ Artigo 73 CIRS *versus* Artigo 88º CIRC.

²² Os rendimentos em espécie na categoria A são uma forma de as empresas compensarem os trabalhadores como complemento à remuneração monetária. Entre os mais comuns contam-se a atribuição de viatura e de habitação, a venda de viatura a preço de "amigo", a concessão de planos de poupança-reforma (PPR), etc.

²³ Silva, Alves. (2015). *As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo*. Revista TOC, n.º 180. Pp 39-41.

²⁴ Sousa, Andreia & Silva, Adriana Filipa Jesus. (2017). *As tributações autónomas no sistema fiscal português*. Revista TOC. Pp 3.

Atualmente os objetivos da tributação autónoma são essencialmente dois: tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS (caso das despesas não documentadas e encargos com viaturas ligeiras) e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam primordialmente diminuir o rendimento tributável, consubstanciando uma forma de evasão fiscal (caso das despesas de representação, das ajudas de custo, da distribuição de lucros e para os encargos com indemnizações)²⁵.

Os tribunais sob a égide do CAAD referem, numa das suas decisões, que quando se fala em tributações autónomas, é conveniente, desde logo, ter presente que estão em causa um conjunto de situações díspares, que abrangerão, pelo menos, três tipos distintos: tributação autónoma de determinados rendimentos (ex.: n.ºs 3, 5 e 6 do CIRS); tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (ex.: n.ºs 3 e 4²⁶ do artigo 88.º do CIRC) e tributação autónoma de outros encargos independentemente da respetiva dedutibilidade (ex.: artigos 1 e 2 do artigo 88.º do CIRC)²⁷.

Casalta Nabais, entende que “temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais”²⁸. Parte da doutrina, na qual se integra o autor, acompanha também este entendimento, todavia, e com o passar dos anos, tem vindo a tornar-se perceptível que as situações abrangidas foram-se diversificando, e as taxas de tributação autónoma aumentando de valor, tendo, hoje não apenas um objetivo de diminuição da evasão fiscal como também, e com cada vez maior predomínio, uma nova fonte de receita fiscal.

Assinale-se que o regime das tributações autónomas, como o compreendemos nos dias de hoje, é fruto de numerosas alterações legislativas e tem sido instrumentalizada para a prossecução de objetivos distintos dos que se procuravam alcançar inicialmente, ou seja a repressão de práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respetivos beneficiários ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos²⁹.

Em resumo, cada tributação autónoma visa, regra geral, desincentivar a realização de comportamentos que podem obnubilar a transparência fiscal por parte dos sujeitos passivos e reduzir o

²⁵ A TA devida pelas despesas não documentadas, previstas no número 1 do artigo 88.º CIRC e bem como pelos encargos com viaturas ligeiras, previstas no número 3; os pagamentos feitos a paraísos fiscais, previstos no número 8;

A TA prevista para as despesas de representação constante no número 7 do artigo 88.º, para as ajudas de custo referidas no número 8, para a distribuição de lucros prevista no número 11 e para os encargos com indemnizações.

²⁶ Revogado - Redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

²⁷ CAAD Processo 628/2014-T, de 2 de fevereiro.

²⁸ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. PP 542.

²⁹ Rego, Carlos E. S. (2011). *Tributações Autónomas um factor de (in)justiça fiscal?*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. ISCTE. Lisboa. PP 11.

montante do rendimento tributável no IRC, embora, atualmente a sua natureza tenha sido “distorcida” e seja compreensível a sua utilização para aumento das receitas do Estado³⁰.

Como já tivemos a oportunidade de referir e, através da análise cuidadosa das recentes alterações ao CIRC, estas apontam no sentido da necessidade da diminuição da taxa de IRC, procurando-se que as empresas se tornem mais competitivas, criando assim maior investimento, não se tendo, no entanto, revisto o regime do instituto da tributação autónoma, como seria expectável.

Novamente pelo entendimento dos tribunais do CAAD nas suas decisões nos Processos n.º 504/2016-T e 625/2019-T é possível tirar duas importantes conclusões face ao recente regime das tributações autónomas, “estas incidem quer sobre encargos dedutíveis, quer sobre encargos não dedutíveis em sede de IRC e visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir tributação sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC mas que, sendo-o, se transformam num agravamento da tributação, pretendendo, portanto, servir como desincentivo à despesa com tais encargos”.

Na mesma decisão dos tribunais do CAAD - processo 504/2016-T-, afirma-se que tem-se “como pacífico, tanto na maioria da doutrina como da jurisprudência, a necessidade de evitar abusos quanto à relevação de certos encargos ou despesas e que poderão ser facilmente objeto de desvio para consumos privados ou que, de algum modo, são suscetíveis de configurar, formalmente, um gasto de uma pessoa coletiva mas que, substancialmente, representam ou podem configurar abusos em ordem a minimizar a medida real do imposto”.³¹

Ciente da dificuldade de muitas vezes, se efetuar uma separação rigorosa destas duas realidades, ou seja, consumos da esfera privada e empresarial, foi sucessivamente, o nosso legislador introduzindo no regime de tributação do lucro real e efetivo estabelecido no CIRC um regime autónomo de tributação de certos gastos, no todo ou em parte indesejados e indesejáveis, que contaminam os termos do dever de imposto que, assim, surge configurado abaixo da real capacidade contributiva da entidade que a releva como tal.

³⁰ Veja-se o disposto no Acórdão do Tribunal Constitucional 171/2017 de 5 abril 2017, Processo 550/2016 “Estas finalidades são inequivocamente legítimas, mas não explicam de modo algum a razão de ser da eficácia retroativa do novo regime. Com efeito, atendendo ao facto de que as tributações autónomas se distinguem da generalidade dos impostos por se destinarem a desincentivar a prática de atos de despesa que o legislador presume desnecessários, e sendo manifestamente impossível orientar condutas retroativamente, nada na lógica da intervenção legislativa justifica que o regime mais oneroso estabelecido em dezembro se aplique às despesas realizadas nos meses anteriores do ano. A única razão discernível para semelhante solução é a necessidade de o Estado, na etapa finalíssima do ano orçamental, arrecadar receitas fiscais suplementares. Ora, invocado nesses termos abstratos e utilitários, o interesse público não constitui evidentemente uma razão válida para que se frustrem as expectativas razoáveis dos cidadãos na estabilidade da sua vida tributária e na confiabilidade da lei fiscal.

Daí se conclui que a norma sindicada é inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal (artigo 103., n.º 3), tributário do princípio da proteção da confiança ínsito no princípio do Estado de direito (artigo 2.º).”.

³¹ Disponível em <https://caad.org.pt/>.

Neste sentido, Rui Morais³² refere que “a tributação autónoma incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são tidas como constituindo factos tributários, sendo difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento”.

Aquando da sua criação³³, esta solução, pela tributação autónoma, tinha como objetivo principal, submeter a tributação despesas de natureza confidencial ou não documentada, numa tentativa de combater primeiramente a criminalidade económica e a corrupção e, subsidiariamente, dissuadir a evasão fiscal. Por definição, despesas confidenciais são as “não especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade”, que, pela sua própria natureza, não são documentadas, devendo qualificar-se como despesas não documentadas aquelas “relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade”³⁴, ou seja, daquelas despesas que carecem de qualquer documento justificativo ou em que os documentos existentes são de tão forma deficientes que não permitem conhecer quer a natureza da despesa, quer o respetivo beneficiário.

Deste modo e para uma boa compreensão do presente trabalho, assim como conclusão do propósito que nos comprometemos a atingir através desta análise, entendemos como necessário abordar as seguintes questões:

- i. Será constitucional tributar uma despesa no seio de um código de imposto sobre o rendimento?
- ii. A tributação autónoma é efetivamente tributação sobre o rendimento?
- iii. Especificamente quanto à despesa não documentada, será correto tributá-la enquanto rendimento?
- iv. Qual é a função por detrás do regime das despesas não documentadas?
- v. Tem a tributação autónoma das despesas não documentadas carácter sancionatório?
- vi. Qual a solução possível para corretamente legislar sobre esta matéria?

Para conseguirmos responder às questões acima colocadas e explorarmos o tema o mais visceralmente possível, iremos inicialmente enquadrar as tributações em sede de IRC, percorrendo o porquê desta terminologia, a sua natureza jurídica e enquadramento histórico por detrás do regime em causa. Tendo em conta a nossa realidade atual, consideramos que será também de interesse referirmos de que forma a realidade COVID-19 afetou (na prática) esta regra.

Após o acima exposto, numa análise genérica, entendemos como vantajoso percorrermos todas as despesas sujeitas a tributação autónoma, antes de nos debruçarmos sobre o objeto específico deste projeto: a realidade da tributação autónoma no respeitante às despesas não documentadas.

³² Morais, Rui. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina. pp 202 e 203.

³³ Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado.

³⁴ Acórdão STA. Processo 02390/05.0BEPRT de 2 de fevereiro 2021.

Disponível em <https://www.stadministrativo.pt/jurisprudencia/>.

Nesse capítulo procuraremos atingir todos os pontos do imperativo jurídico, passando inicialmente por uma distinção de conceitos, facilmente confundíveis com as despesas que aqui nos comprometemos a abordar, atravessando inevitavelmente as questões que, na nossa opinião, são mais controversas, neste regime: a realidade destas despesas face à tributação do rendimento real, a sua dedutibilidade e por fim o cariz anti-abuso e/ou sancionatório das mesmas.

Após respondermos a todas estas questões, acreditamos que conseguiremos alcançar o derradeiro propósito e objetivo fiscal por detrás das tributações autónomas, especialmente no respeitante às tributações autónomas que recaem sobre despesas não documentadas.

Para que se verifique se os princípios constitucionais foram realmente observados, seja aquando da criação da legislação tributária, seja aquando da sua imposição, é necessário que esses mecanismos legais sejam devidamente analisados e confrontados frente àqueles princípios que possam servir os contribuintes e face ao objeto deste trabalho, especificamente, as empresas em defesa de seus interesses e garantias.

É assim da nossa opinião que, fazendo as questões corretamente no decorrer dos próximos capítulos, assim como partilhando o nosso entendimento sobre o enquadramento legal das tributações autónomas, apoiando e contrapondo algumas das doutrinas atuais, através de uma análise das normas jurídicas, decisões jurisprudenciais e doutrina que instituem, regulam e discutem o regime desta tributação, conseguiremos analisar possíveis desconformidades com as normas jurídicas aplicáveis.

Em resultado, entende-se indispensável produzir-se esclarecimentos que possam ser posteriormente utilizados, pelas sociedades comerciais e demais empresas, em tomadas de decisão relacionadas à matéria que sobre estas recaia, assim como, formular argumentos que possam ser úteis às mesmas na defesa dos seus interesses em eventuais contenciosos fiscais que recaiam sobre este tema.

Capítulo 2 – Enquadramento genérico das Tributação Autónomas em IRC

2.1. O Termo e o seu enquadramento jurídico

Iniciaremos esta análise através da desconstrução do termo “tributação autónoma”: tributação pode esta ser entendida como um ato ou forma de tributar. “Tributar”, por sua vez, e face às questões aqui em análise, entende-se como o ato de “impor tributo a. = cobrar”.

Com a clarificação quanto à utilização deste termo, esta cobrança, face à tributação autónoma, recaí sobre certos encargos de sujeitos passivos de IRC e IRS (embora a base do nosso estudo aborde apenas o SP do primeiro) e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável³⁵. Desta feita, entendemos que se enquadra perfeitamente o termo “autónoma” ou “independente” na nominação deste regime, por se atingir, efetivamente, que a aplicação da taxa é claramente “independente” da apresentação de lucro por parte da empresa, podendo até estar presente, como teremos a oportunidade de analisar, se a entidade apresentar prejuízo.

A título de nota, e salvo melhor opinião, a designação dos impostos (e ainda taxas, tributos) portugueses correspondem ao objeto dos mesmos, o que, só por si, permite facilitar a perceção destes por parte do contribuinte. Neste seguimento, e em todas vertentes do nosso estudo, não conseguimos localizar um único imposto em que não seja possível determinar, através da sua designação, qual o seu âmbito material (entenda-se IVA, IRC, IRS, IUC, IMT, IMI, entre outros).

Se suportes nos faltassem quanto à terminologia do IRC, conseguiríamos retirar uma aceção sobre a base de incidência objetiva deste imposto pela designação do mesmo – imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas – como tal, incidirá sobre o rendimento obtidos pelo sujeito passivo mesmo quando provenientes de atos ilícitos.

A tributação autónoma demonstra-se, assim, à revelia deste entendimento, sendo esta o único tributo em que, como dissemos, a sua designação não nos permite apreender o seu âmbito de aplicação material.

Esta designação – tributação autónoma – parece estar distante de qualquer âmbito específico e, como tal, pela sua nomenclatura ambígua, aparenta que, aquando do seu enquadramento (tanto no IRS, embora menos, como no IRC) o objetivo foi que passasse despercebida. Este objetivo parece ter sido alcançado, visto ser um imposto ímpar e só reconhecido (normalmente de existência temporária) em raros países³⁶ – nenhum destes na União Europeia – não evidenciando ter sido, até ao momento, questionada no contexto internacional.

³⁵ Isto significa que, na fronteira, um sujeito passivo pode pagar tributação autónomas num período, mesmo que neste período tenham obtido prejuízo fiscal ou contabilístico.

³⁶ Apenas a Austrália e a Nova Zelândia já aplicaram TA – *fringe benefits* - à atribuição de viaturas aos trabalhadores. Noutros países a TA surgiu como medida temporária, não ultrapassando um ano, sendo a solução tradicional a indedutibilidade fiscal e a aplicação de sanções que não operam automaticamente com a TA.

Recentemente o código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRPC) de Cabo Verde aprovado pela Lei n.º 82/VIII/2014 que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015 também prevê no artigo 89.º a TA, numa

Podemos dizer, relativamente à classificação da tributação autónoma que esta não se enquadra, na sua essência, como receita creditícia³⁷ nem patrimonial³⁸. Visto que as classes de receitas públicas mais relevantes são as patrimoniais, as creditícias e as tributárias, a tributação autónoma em IRC, será, por exclusão face às restantes, *receita pública tributária* e, como tal, enquadra-se no conceito de “tributo”³⁹.

Segundo a aceção de Casalta Nabais quanto ao conceito de imposto, este distingue-o dos tributos bilaterais – diga-se taxas ou contribuições – devido, como o próprio nome indica, ao seu carácter bilateral⁴⁰. Nas taxas, por exemplo, diversamente do que ocorre nos impostos (nos quais observamos uma total ausência de sinalagma), há lugar a contraprestação específica.

Clarifique-se desde já que as normas que instituem as várias modalidades que constituem a tributação autónoma, em IRC, não fixam qualquer contrapartida do sujeito ativo em face da prestação efetuada pelo contribuinte, de modo que já é seguro antecipar-se que, não sendo taxa nem contribuição, pelas suas características deverá ser desde já apreendida como um *imposto*.

Visto tratarmos um tema respeitante ao IRC, releva a distinção entre rendimentos e gastos para efeitos de melhor perceção.

Assim, e nos termos do artigo 20º do CIRC, consideram-se rendimentos os resultados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória. Por seu turno, nos termos do artigo 23º, nº 1, para determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo SP para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

A desenvolver em capítulo seguinte, a saber que, com a reforma do IRC, deixou de se exigir a indispensabilidade dos gastos e perdas, estabelecem-se, nos nºs 2 e seguintes do art.23º, exigências relativas à comprovação documental dos gastos e, no art. 23º-A, uma lista bastante extensa de encargos não dedutíveis para efeitos fiscais⁴¹. E *despesa*, o que significa?

Associam-se à perspetiva financeira da empresa: fenómenos que originam obrigações ou direitos de realizar pagamentos/recebimentos. Assim, despesa: origina uma obrigação de realizar um pagamento. Corresponde à remuneração de fatores produtivos.

Já vimos que um dos impostos reconhecidos sobre o rendimento dos contribuintes, neste caso coletivos, é o IRC. *Mas e quanto à despesa?*

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, veja-

adaptação em tudo semelhante à prevista no CIRC português. Vide CAAD, Processo nº 141/2019-T, de 18 de novembro 2019.

³⁷ Aquelas que derivam da remuneração de capital nas operações de crédito em que o Estado ocupa a posição de credor.

³⁸ Aquelas que derivam da exploração ou do usufruto do património do próprio Estado.

³⁹ Catarino, J. Ricardo & Guimarães, V. Branco. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina. Pp 33.

⁴⁰ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. Pp. 39

⁴¹ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. Pp. 516.

se a demonstração desta duplicidade, gerada dentro do próprio CIRC, no seu art. 23-A, n.º 1, alínea b). Neste a despesa não documentada é tratada como espécie de gasto ou encargo⁴².

Entendeu Lopes Porto que o imposto sobre a despesa, é, por definição, aquele que tributa o rendimento no momento do seu consumo, para os quais, nem sempre este efeito é conseguido, isto é, nem sempre é o consumidor que suporta o imposto⁴³. Entenda-se desde já que a ideia de tributação da despesa está, normalmente, intrínseca à tributação sobre o consumo.

Adiantamos também que esta é uma das questões que mais controvérsia gera face a esta tema.

2.2. Natureza jurídica da tributação autónoma

Quanto à sua natureza, estando a tributação autónoma estatuída no seio do IRC, pela verdadeira essência deste imposto, isto implicaria a transferência de riqueza das empresas para o Estado, como tal a tributação autónoma, enquanto tributo adicional integrado no CIRC, deverá, em nome da coerência, ser tida como receita pública fiscal⁴⁴.

Seguindo esta compreensão, deveríamos automaticamente ter a tributação autónoma como um verdadeiro tributo no seio do IRC. Mas deixemos claro, desde já, que estas apresentam características muito distintas de imposto que recaí sobre rendimento.

Saldanha Sanches⁴⁵, no seu entendimento defende que a tributação autónoma se reporta a despesas que estão na zona de interseção entre a esfera privada e a esfera empresarial, o que, só por si, cria dificuldades na definição do seu regime fiscal, bem como visam evitar que com a realização de tais despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, tendo uma finalidade antielisiva.

Neste sentido, e sendo pacificamente aceite que a tributação autónoma apresenta uma natureza diferente da tributação sobre o rendimento, *até que ponto deverá esta tributação estar presente no CIRC?*

Se ponderarmos os três indicadores de capacidade contributiva ou manifestações de riqueza suscetíveis de incidência de imposto, percebe-se o rendimento, património e consumo, o IRC estará enquadrado no rendimento, por sua vez, as tributações autónomas em IRC⁴⁶, serão aplicadas ao consumo ou à despesa.

Ainda sobre as características relevantes do IRC, havemos que este imposto pertence ao grupo dos chamados “impostos diretos”, enquanto as tributações autónomas tributadas autónomas são

⁴² “Encargo” é utilizado pelo CIRC como sinónimo de gasto. Gasto, por sua vez, decorre de uma diminuição de benefício económico e a decorrente redução do património líquido da empresa

⁴³ Porto, Manuel L. (1970). *O imposto das transações — tipo a adoptar*. Boletim de Ciências Económicas XV. Coimbra.

⁴⁴ A receita fiscal corresponde ao total das prestações pecuniárias de natureza corrente, definitivas, com carácter coercivo e unilateral, de que são beneficiários o Estado, uma Autarquia Local ou outro ente público.

⁴⁵ Sanches, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, pp. 407.

⁴⁶ Salvo a modalidade que afeta lucros distribuídos em certas condições, incide sobre consumo ou despesa.

pertencentes aos impostos indiretos, ou seja, atinge manifestações mediatas⁴⁷ da capacidade contributiva⁴⁸.

Para melhor compreensão, relembremos a distinção entre estas duas realidades, contrapondo o entendimento de três autores:

Manuel Pereira⁴⁹ entende que serão “(...) diretos os impostos que incidem sobre manifestações imediatas de capacidade contributiva (...) e indiretos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade. No entendimento deste autor, a classificação enquanto imposto dependerá de um critério de periodicidade.

Sérgio Vasques⁵⁰, por sua vez, classifica como impostos diretos aqueles que incidem sobre a pessoa que pretende que suporte o imposto e os impostos indiretos os que incidem sobre pessoa distinta. No entendimento deste autor, a classificação enquanto imposto dependerá de um critério de pessoalidade, ou seja, do sujeito passivo que irá (ou não) suportar o imposto.

Para este efeito, gostaríamos ainda de nos socorrer do entendimento de A. Brigas Afonso e Sérgio Brigas Afonso⁵¹ aquando da sua clarificação relativa à noção de Impostos Especiais sobre de Consumo, especificamente quanto às características deste imposto: “são impostos indiretos porque (...) apenas incidem sobre um número limitado de produtos e daí serem denominados impostos especiais de consumo”.

Fazendo bom uso da Jurisprudência, ainda quanto à distinção de impostos diretos e indiretos, façamos referência ao Acórdão do STA, Processo n.º 0217/12:

“I – Para efeitos do n.º 1 do artigo 736.º do Código Civil, os impostos diretos são os impostos periódicos, aqueles em que a relação jurídica fonte da obrigação fiscal tem na base situações estáveis, que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas; e os impostos indiretos são os impostos instantâneos ou de obrigação única, aqueles em que a relação fonte da obrigação fiscal é desencadeada por uma relação instantânea, que dá lugar a uma obrigação de imposto isolada, ainda que o seu pagamento possa ser efetuado em prestações”⁵².

⁴⁷ É do nosso entendimento que o objeto imediato da relação jurídica consiste na prestação devida, ou seja, na atividade, no procedimento ou conduta a que o devedor se acha vinculado com vista à satisfação do interesse do credor. O objeto mediato, por sua vez, respeita à própria coisa ou facto que deve ser prestado, aquilo sobre que versa a prestação, ou seja, o objeto da prestação. Por conseguinte, o vínculo jurídico no qual assenta a relação jurídica que resulta dos normativos que estabelecem os deveres acessórios em matéria fiscal tem por objeto, de uma maneira geral, uma ação de *facere*, ou também de *dare*, quando estão em causa o pagamento de juros seja de que natureza for, ao contrário da relação jurídica tributária que tem por objeto, inexoravelmente, uma ação de *praestare* ou de *dare*.

⁴⁸ Sobre este tema *vide* Veloso, Luís. (2012) *Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal*. pp 26.

⁴⁹ Vasques, Sérgio. (2013) *O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo.*, in Cadernos de IVA. Coimbra: Almedina. pp.50

⁵⁰ Vasques, Sérgio. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina. pp. 189.

⁵¹ Catarino, J. Ricardo & Guimarães, V. Branco. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina. Pp 390.

⁵² Acórdão STA. Processo: 0217/12, de 23 de maio 2012. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>.

No seguimento do entendimento do *suprarreferido* acórdão, entrarmos diretamente noutra característica distintiva do IRC: a sua periodicidade. Este imposto é composto por um facto tributário complexo e duradouro ou de formação sucessiva por oposição à natureza de facto de formação instantânea e de obrigação única da tributação autónoma⁵³.

O IRC diverge quando comparado à tributação autónoma. Esta tem uma finalidade extrafiscal, ou seja, busca (ou pelo menos foi criada com o propósito) desincentivar comportamentos ou atuações por parte dos contribuintes – a não ocorrência do facto gerado. O IRC tem carácter e função fiscal, ou seja, busca arrecadação de receita para o Estado.

Fazendo um “ponto de situação”:

- i. Tomamos como entendimento pacífico que o IRC é um imposto direto, periódico, que recai sobre o rendimento e com uma natureza fiscal;
- ii. Quando contraposto à tributação autónoma, vimos que esta última não é dotada de nenhuma das particularidades do primeiro: tem finalidade extrafiscal, formação instantânea e de obrigação única, e é aplicada ao consumo ou à despesa, nunca diretamente ao rendimento.
- iii. Se nos apoiarmos no entendimento, tanto de Sérgio Vasques como de Manuel Pereira, no que respeita à distinção entre impostos diretos e indiretos, as tributações autónomas serão integradas enquanto imposto indireto muito mais facilmente que direto.
- iv. É compreensível também que a tributação autónoma não tem hoje o objetivo que inicialmente deteve - evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscal – e que o alargamento que lhe foi conferido, deturpou a sua pertença ao seio do IRC.

É da nossa opinião, no seguimento de tudo o que acima comprovamos, que o legislador opta, por sujeitar os gastos a tributação autónoma, como forma alternativa e mais eficaz do que da dedutibilidade de uma parcela do gasto para efeitos da determinação do lucro tributável⁵⁴.

Sabemos bem que este tema tem gerado um nó górdio no entendimento da jurisprudência e da doutrina, mas consideramos que esta dificuldade é, acima de tudo, uma consequência da interpretação gerada pela apatia criativa do legislador no que se refere a este tema.

O Supremo Tribunal Administrativo, assim como os tribunais sob a égide do CAAD, também já admitiram este afastamento da tributação autónoma face ao IRC nas suas decisões, nomeadamente no

⁵³ Acórdão do STA, Processo 0757/11 de 14 de junho 2012. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>.

⁵⁴ Catarino, J. Ricardo & Guimarães, V. Branco. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina. Pp 293.

Acórdão nº 470/14, de 21 de janeiro de 2015⁵⁵ e Processo 135/2019-T, 20 de dezembro de 2019⁵⁶, respetivamente, baseando-se nas quatro diferenças que anteriormente abordamos (incidência, manifestação, periodicidade e extrafiscalidade).

Neste seguimento e na opinião de alguma doutrina, na qual se insere Gustavo Courinha⁵⁷, trata-se hoje, “ao invés de uma tributação indireta das manifestações de riqueza – de um autêntico imposto indireto – que se encontra atualmente, ainda acoplada ao IRC por mera falta de reflexão intelectual e comodismo legislativo”.

Corrente forte tem olhado para esta tributação como um imposto sobre a despesa, que tributaria determinados tipos de gastos, de uma forma totalmente desligada do rendimento, em termos de haver mesmo quem sustente, como é o autor suprarreferido, que as mesmas constituem um tributo próprio, que apenas casualmente estaria integrado nos códigos do IRS e IRC.

Em jeito de oposição, deixemos a título de nota que um dos acórdãos da jurisprudência CAAD, a título de exemplo, exclui a tributação autónoma noutra realidade que não o IRC: “neste sentido, dever-se-á atentar, desde logo, que o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas, por completo, de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC”⁵⁸.

Assim, tem obtido acolhimento recorrente na jurisprudência do CAAD⁵⁹, o parecer de que as tributações autónomas sobre encargos dedutíveis, integram, ainda, o regime dos impostos regulados pelos códigos onde se incluem (leia-se CIRC), visando, ainda que de uma forma enrevesada, o rendimento tributado por aqueles⁶⁰.

O nosso estudo também nos levou ao entendimento do TC⁶¹, que tem autenticado a matéria das tributações autónomas, e que foi também refletido no acórdão Processo nº 411/2016-T do CAAD:

- i. A tributação autónoma é “regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento”, não obstante afirmar que a mesma “é materialmente distinta da tributação em IRC”.

⁵⁵ “I - Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC.”

⁵⁶ “As tributações autónomas têm características próprias que as afastam do IRC; se o IRC tem por base a capacidade contributiva manifestada pelo rendimento, aquelas, incidem, regra geral, sobre o encargo; o IRC constitui um imposto de natureza periódica, enquanto que as tributações autónomas integram-se na categoria de impostos de obrigação única, pois tributam factos isolados e o IRC tem uma finalidade fiscal – arrecadação de receita, as tributações autónomas também terão uma finalidade extrafiscal, desincentivar a prática de comportamentos que se subsumam às distintas fontes de tributação autónoma vertidas no artigo 88.º do CIRC.”

⁵⁷ Courinha, Gustavo. (2019). *Manual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Coimbra: Almedina. PP. página 179 e seguintes.

⁵⁸ vide Ac. CAAD n.º 209/2013 de 24 de maio 2014. Disponível em caad.org.pt.

⁵⁹ P. ex., decisões dos processos 187/2013-T, 209/2013-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 292-2013T, 37/2014-T, 94/2014-T e 242/2014-T. Disponível em: caad.org.pt.

⁶⁰ Vide Ac. CAAD Processo 628/2014-, de 2 de fevereiro 2015.

⁶¹ vide Acórdão 197/2016, de 13 de abril 2016. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt>.

- ii. “Estamos (...) perante factos tributários distintos e que são objeto de um tratamento fiscal diferenciado”.

No nosso entendimento, este raciocínio automaticamente enfraquece o parecer da AT quando defende que “a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC”.

O TC vai mais longe, até ao ponto de referir que “o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos” e que aquela tributação “nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros” (imputáveis ao exercício económico da empresa).

- iii. Determina ainda o TC que a distinção entre a tributação autónoma e o IRC, sendo profunda e vinculada, “se deve cingir ao necessário para salvaguardar a especificidade daquela ao nível da respetiva teleologia, base de incidência e taxas específicas, sem prejudicar a integração no mesmo edifício normativo”.

Creemos que, o TC, ao defender este entendimento, ou seja, da tributação autónoma não ter como base de incidência o rendimento mas sim *stricto sensu* a despesa, revelará esta tributação como alheia e distinta do IRC.

Esta opinião levaria que não só tivesse obrigatoriamente que contrariar a sistemática da lei fiscal e, expressamente, o próprio legislador, como também de sentenciar inevitavelmente as tributações autónomas a uma inconstitucionalidade formal, por violação do disposto na al. i) do artigo 165.º/1 da CRP, na medida em que as leis autorizadas da criação daquelas não licenciaram a criação de um novo imposto sobre a despesa.

Visto o acima exposto, *até que ponto não está a legislação ancorada a preceitos desacertados devido a limitação legislativa por esta mesma legislação necessitar de ser revista?*

Na nossa perspetiva⁶², tributação autónoma está mais próxima dos impostos especiais de consumo (IEC), uma vez que neste tipo de tributação foram selecionadas pelo legislador as despesas que, pela sua natureza, são mais suscetíveis de facilitar a evasão fiscal, através da diminuição do lucro tributável e ainda as despesas que se pretende desincentivar.

Como vimos, e embora não seja o entendimento da maioria da doutrina ou jurisprudência, a tributação autónoma apresenta características mais próximas dos impostos indiretos do que dos impostos diretos (diga-se IRC, para este efeito). Uma vez que este último tributa rendimento, utilizando como argumento que os impostos indiretos englobam a tributação de consumo, como a tributação autónoma incide sobre despesas, então estaria mais próxima de impostos indiretos.

Os autores que defendem a inclusão desta tributação na tributação indireta, aproximam-na do IVA - por defenderem que aqui se tributa despesa, sendo esta uma forma de consumo - ou até do IS – enquanto imposto residual. Sentimo-nos obrigados a acompanhar este entendimento.

⁶² Acompanhada por autores como Rui Morais e Gustavo Courinha.

Veja-se que a tributação autónoma enquadra-se exemplarmente na dupla função que os IECs apresentam, i.e., buscam angariação de receita, abrangendo o que não se consegue tributar em IRS, agregando a isto o objetivo, defendido como primordial, de desincentivo à realização de certas despesas.

A incidência objetiva destas também se mostra sincrónica com a dos IECs na medida em que a tributação autónoma só incide sobre os contribuintes que realizam as despesas que constituem a sua incidência objetiva, o que igualmente contribui para a sua aceitação social.

Face ao acima exposto, e embora todas as suas similitudes, foi-nos possível encontrar uma característica distinta desta tributação face aos IECs: o facto de se tratar de um imposto que incide sobre o valor da despesa realizada, em vez de se tratar de um que incide sobre a quantidade do produto a tributar. Mesmo assim, isto apenas nos permitiu concluir que esta deveria ser considerada um autêntico imposto indireto, não sendo prejudicada pela afirmação do legislador no artigo 23º-A/nº1/al. a) do CIRC⁶³.

Com efeito, salvo melhor opinião, a tributação autónoma configura hoje um imposto arrivista e dotado de um objeto e função muito diferentes dos impostos sobre o rendimento e do seu objetivo inicial. Incide atualmente sobre tipos muito distintos de realidades económicas, passando a ser tributados, por exemplo, montantes que possuem por natureza algo indemnizatório – ajudas de custo e compensações por deslocação em viatura própria (artigo 88º/9 CIRC)⁶⁴ e que podem, ou não, ser sequer dedutíveis pela empresa; tratam-se de factos tributários que se encontram, portanto, omissos de capacidade contributiva relevante em sede de rendimento revelado, numa solução que mais parece configurar um imposto especial sobre o consumo destes bens e cuja conformidade constitucional os levanta sérias dúvidas⁶⁵.

De tudo o exposto, e confrontando os fenómenos tributários hoje existentes em sede de tributação autónoma, com aqueles que presidiram à sua criação, não parece ser possível assegurar a integridade da natureza e função jurídica da tributação autónoma: serve vários fins, manifesta-se de maneiras distintas e perdeu a relação complementária que possuiu outrora com o IRC.

É assim da nossa opinião, que estamos, hoje, diante um imposto com múltiplas facetas e que carece de um profundo estudo dogmático que enquadre o que julgamos ser a sua inegável modificação; por agora, aqueles vários factos tributários parecem apenas ter em comum com o IRC a ocorrência da sua arrecadação e o facto de o pagamento ter lugar no quadro do CIRC, no restante aparenta possuir uma materialidade muito distinta.

⁶³ “Não dedutíveis...: a) O IRC, incluindo as tributações autónomas”.

Com a alteração que este artigo sofreu com a de 2014, entende parte minoritária da Doutrina que o único manifesto propósito foi o de eliminar o enorme surto de litigância a que se vinha assistindo, fruto das constantes e irrefletidas alteração legislativas produzidas nesta matéria e a, mais do que natural desvirtuação gradual da natureza jurídica da tributação autónoma daí decorrente. Não se tratando, na opinião do autor, de uma alteração legislativa que pudesse corrigir o que até então não foi: a anti-sistematicidade e a natureza muito própria desta tributação.

⁶⁴ Que não integre os ativos não correntes da empresa.

⁶⁵ A natureza indemnizatória (e não retributiva) destas despesas é logo dada pela sua própria designação como “ajudas de custo” e “compensação” visando substituir-se ao encaro suportado pelo trabalhador, por uma despesa que devia ser, pela sua natureza, da responsabilidade da entidade patronal.

2.3. Enquadramento histórico

A primeira referência às tributações autónomas com que nos deparamos na legislação portuguesa, surge com a Lei n.º 101/89⁶⁶. Esta lei criou uma autorização legislativa da qual constava que ficava o Governo autorizado a tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada de 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respetivo Código⁶⁷.

Na sua formulação conceptual primária, a tributação autónoma configurava um mecanismo de tributação intra-sistemático e complementar ao IRC, que tinha por objeto despesas relacionadas com a atividade empresarial.

Com a reforma fiscal de 2001⁶⁸, esta tributação foi estendida também às despesas de representação, às despesas com viaturas e, posteriormente, a um conjunto amplo de outras despesas presentes nas várias alíneas do artigo 88º CIRC que iremos tratar mais à frente.

A Reforma do IRC optou por manter a sujeição de algumas despesas a este tipo de tributação, agravando ainda as respetivas taxas. Mas, tendo em conta que um dos objetivos da reforma fiscal foi o de redução dos encargos fiscais para as empresas, *até que ponto é que este continuo aumento de tributação autónomo se enquadra?*

2.4. Breve referência à evolução das Tributações Autónomas

A reforma fiscal constitui uma preocupação permanente, continua e generalizada dos vários Estados, como escreveu Joel Slemrod “*tax reform is not a station we arrive at, it is a way of travelling*”.

Em Portugal, independentemente da reforma que temos observado desde o final da década de oitenta, e as continuas alterações legislativas que lhe precederam, a ordem fiscal tem se mantido e mantêm-se até hoje⁶⁹. Este entendimento é também seguido por Gustavo Courinha especificamente no que se refere ao tema das tributações autónomas. Defende o autor que o atual regime carece de ser profundamente repensado e reformado para correção dos presentes mecanismos e objetivos para persecução das mesmas.

Independentemente da falta de reforma deste regime, é relevante entendermos algumas razões pelas quais tem escolhido o legislador sua manutenção na tributação atual.

⁶⁶ LOE para 1990.

⁶⁷ Base do nosso estudo.

⁶⁸ Publicada com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

⁶⁹ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. Pp. 443.

Assim, um dos argumentos levantados é a necessidade desta tributação se subsumir, em grande parte, na falta de transparência e verdade declarativa do tecido empresarial. Pelo facto de ser difícil, em alguns casos, distinguir-se entre despesas com carácter privado ou corporativo⁷⁰ e os rendimentos não serem tributados na esfera dos beneficiários⁷¹ demonstra a existência destas despesas.

O legado legislativo desta tributação comprova o facto de claramente esta tributação ter evoluído, do inicial propósito de combate contra a fraude e evasão fiscal, para um, cada vez maior, aproveitamento para obtenção de receita fiscal por parte dos governos portugueses. Isto é especialmente demonstrado através do alargamento da incidência objetiva da tributação autónoma assim como do aumento das taxas aplicadas⁷².

No nosso entendimento, este contínuo interesse por parte do executivo é previsível. Esta previsibilidade está diretamente relacionada com facto de, como já referimos anteriormente, o IRC ser um dos impostos que mais receita permite arrecadar para o Estado português⁷³ tendo, como relevante parte desta receita, aquela obtida pelas tributações autónomas. Deste modo, visto que o Estado encontra nos impostos a grande base de receita, o percurso natural seria a utilização deste tributo por parte do executivo.

Comprovemos este entendimento pela análise dos dados presentes nas tabelas abaixo:

Tabela 1 - Portugal: Valores declarados/Cálculo do imposto (2016-2019) em milhões de euros⁷⁴:

Designação	2016	2017	2018	2019
Imposto à taxa de 21%	3 852	4 085	4 465	4 539
Coleta Total	4 887	5 124	5 672	5 729
IRC Liquidado	4 333	4 493	4 991	4 981
IRC a pagar	1 538	1 440	1 489	1 373
Tributações Autónomas	492	510	541	568
TOTAL A PAGAR	2 076	1 997	2 052	1 965

⁷⁰ Como despesas com refeições, com automóveis, entre outros.

⁷¹ Tais como ajudas de custo e deslocações em viatura própria e gastos ou encargos com indemnizações.

⁷² Tomemos como exemplo as alterações trazidas com o alargamento do âmbito de incidência das TA e taxas, foi o aumento da taxa de TA de 5% para 10% em 2008 (Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro). Mais recentemente pelo Orçamento de Estado de 2020, onde depois de, no ano anterior, ter sido rejeitada a proposta de aumento das taxas de tributação autónoma, o Executivo optou por uma estratégia diferente. Na proposta de Orçamento do Estado para 2020, o governo alarga o escalão mais baixo de tributação até 27,5 mil euros por veículo, em vez dos atuais 25 mil previstos na lei.

⁷³ “O Governo estima que a receita fiscal do IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas atinja os 4.917 milhões de euros em 2022. Segundo a proposta de lei de Orçamento do Estado para 2022, este valor representa um aumento de 2% face ao ano de 2021”. in Pinto, Ilídia (12 de outubro 2021) *Estado espera arrecadar 4.917 milhões de euros de IRC em 2022*.

Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/estado-espera-arrecadar-4917-milhoes-de-euros-de-irc-em-2022-14209371.html>

⁷⁴ Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Resumamos agora a nossa análise aos valores apresentados para a tributação autónoma no que respeita às despesas não documentadas, aquela que, para além de ser a base de análise do nosso estudo, é também, como já vimos, o originário mecanismo desta tributação.

Tabela 2 - Tributação autónoma – despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos não isentos⁷⁵

Designação (percentagem)	1990 a 1994	1995 a 1996	1997 a 2000	2001 a 2021
Taxa de TA Despesas não documentadas (%)	10	25	30	50
Diferencial (%)	-	150	200	400

Através da análise da tabela 2, podemos observar que, desde 1990 e até 2021, a taxa de tributação autónoma sobre despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos de IRC, aumentou de 10% para 50%, correspondendo a um diferencial de 400%.

Tabela 3 - Tributação autónoma – despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos isentos

Designação (percentagem)	1995 a 1996	1997 a 2000	2001 a 2021
Taxa de TA Despesas não documentadas (%)	40	60	70
Diferencial (%) ⁷⁶	-	50	75

Analisando a tabela 3, relativamente à tributação autónoma sobre despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, criada pela Lei n.º 52-C/96, de 17 de dezembro, é possível observar-se que desde 1996 a 2021, a taxa aplicável aumentou de 40% para 70%, representando um diferencial de 75%⁷⁷.

⁷⁵ Calculado com base na taxa de tributação autónoma inicial (10%), de forma a encontrar-se, em cada período, a variação da taxa de tributação autónoma sobre despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos de IRC

⁷⁶ Calculado com base na taxa de tributação autónoma inicial (40%), de forma a encontrar-se, em cada período, a variação da taxa de tributação autónoma sobre despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola

⁷⁷ Dinis, Ana & Martins, António & Lopes, Cidália (2016). *A tributação autónoma em Portugal: um caso especial da tributação sobre as sociedades?*. XXVI Jornadas Luso-Espanhola. PP. 6 e seguintes.

Note-se que a tributação autónoma, como a compreendemos nos dias de hoje, é fruto de numerosas alterações legislativas, tanto ao nível das taxas, quer no âmbito de incidência, e tem sido instrumentalizada para a prossecução de objetivos distintos dos que se procuravam alcançar inicialmente, ou seja a repressão de práticas de evasão e de fraude⁷⁸, desformado o primacial objetivo deste tipo de tributação.

2.5. O impacto do Covid-19 no âmbito das tributações autónomas

Como iremos ter a oportunidade de tratar, o CIRC prevê uma penalização de 10 pontos percentuais nas taxas de tributação autónoma quando o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no ano a que respeitem os factos tributários. Excecionalmente, nos anos de 2020 e 2021 esta penalização não será aplicável aos sujeitos passivos e nas condições que de seguida se assinalam.

Esta exceção emergiu da Resolução do Conselho de Ministros n.º 41/2020, de 4 de junho, publicada no Diário da República de 6 de junho de 2020, resolução esta que aprovou o Programa de Estabilização Económica e Social (PEES), destinado a dar resposta às consequências da pandemia da COVID-19.

Para uma melhor compreensão desta iniciativa, perceba-se que as grandes empresas que apurem prejuízo fiscal em 2020 aplicam a penalização de 10 pontos percentuais nas taxas de tributação autónoma. Neste sentido, apenas poderão beneficiar desta medida (de não aplicação da penalização das taxas de tributação autónoma) as cooperativas e as micro, pequenas e médias empresas, que se encontrem de acordo com os critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-lei n.º 372/2007, de 6 de novembro⁷⁹.

Assim, e pela análise dos artigos que compõem aquele diploma, a categoria das PME é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não supera 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros⁸⁰.

Tratando-se de uma empresa que tenha empresas parceiras e associadas, isto é, que não seja considerada autónoma nos termos da legislação que estabelece estes critérios, então a determinação dos resultados da empresa (i.e., cálculo dos efetivos e dos montantes financeiros) deverá ser avaliada de forma agregada pelas entidades relacionadas, em detrimento de uma análise individual da entidade

⁷⁸ Rego, Carlos E. S. (2011). *Tributações Autónomas um factor de (in)justiça fiscal?*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. ISCTE. Lisboa. Pp 1.

⁷⁹ Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32003H0361->

⁸⁰ Artigo 2.º - Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de Maio Efetivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

requerente da certificação. Pelo que este procedimento pode conduzir a uma classificação diferente da esperada⁸¹.

Nas cooperativas e PME, a penalização de 10 pontos percentuais não se aplica, excecionalmente nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

Assim, as cooperativas e PME que tenham iniciado atividade nos anos de 2018, 2019 e 2020 não aplicam a penalização de 10 pontos percentuais nas taxas de tributação autónoma, no ano de 2020, ainda que apurem prejuízos fiscais.

O agravamento das taxas de tributação autónoma no caso de obtenção de prejuízos fiscais também não se aplica quando as entidades (cooperativas e PME) verifiquem as seguintes condições cumulativas:

- i. Tenham obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores. Assim, por exemplo, para o ano de 2020, importava verificar em 2017, 2018 ou 2019, se num destes três anos, apurou lucro tributável;
- ii. E as obrigações declarativas de entrega da Modelo 22 e da IES/ DA, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos⁸².

Colocando este entendimento numa perspetiva prática, chegamos à conclusão de que as cooperativas e PME que iniciaram atividade no ano de 2017 ou em anos anteriores, obtido lucro tributável num dos anos de 2017, 2018 ou 2019, tendo entregado a Modelo 22 e a IES, corretamente, dos anos de 2018 e 2019, dentro do prazo, não ficariam sujeitas à penalização de 10 pontos percentuais nas taxas de tributação autónoma, no ano de 2020, ainda que apurem prejuízo fiscal.

A título de nota atualizadora, procurou a proposta do OE para 2022⁸³ manter esta política. Pode ler-se nesta entregue na Assembleia da República: ao nível das medidas de política com maior impacto, destacam-se os efeitos do CFEI II (Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II), a eliminação do pagamento especial por conta e ainda a isenção da aplicação, em 2020, 2021 e 2022 do agravamento das tributações autónomas quando as empresas apresentem prejuízos fiscais".

Sobre a suspensão do agravamento das tributações autónomas nas empresas com prejuízo, explica o Executivo que irá manter o apoio às empresas na atual conjuntura económica marcada pela pandemia, estabelecendo uma "isenção de aplicação do agravamento das tributações autónomas, no período de 2022, quando os contribuintes apresentem prejuízos fiscais"⁸⁴.

⁸¹ Artigo 3º - Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio.

⁸² Costa, Elsa. (19 de fevereiro 2021) *Prejuízo fiscal – Penalização das taxas de tributação autónoma*. Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colonistas/detalhe/prejuizo-fiscal--penalizacao-das-taxas-de-tributacao-autonoma>.

⁸³ Rejeitada no Parlamento.

⁸⁴ in Pinto, Ilídia (12 de outubro 2021) *Estado espera arrecadar 4.917 milhões de euros de IRC em 2022*. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/estado-espera-arrecadar-4917-milhoes-de-euros-de-irc-em-2022-14209371.html>.

Capítulo 3 – Despesas sujeitas a tributação autónoma – Artigo 88º

Importa agora, e sem mais demoras, compreendermos quais são, afinal, as despesas que, quando sejam incorridas pelos sujeitos passivos, e no entendimento da legislação até à data, estão sujeitas a tributação autónoma.

3.1. Encargos com viaturas

A lei do OE para 2000⁸⁵, sujeitou novas despesas a tributação autónoma, através do seu artigo 42º, artigo este que alterou o anterior artigo 4º do DL 192/90. Uma destas foi a inclusão, no campo de incidência real das tributações autónomas, dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros. Esta modalidade encontra-se hoje no número 3 do artigo 88º do CIRC⁸⁶.

A tributação autónoma no que diz respeito às despesas com viaturas de passageiros relativas a frotas empresariais, tem gerado enorme controvérsia, devido à complexidade no que toca à verificação de quem realmente tira proveito da utilização de tais viaturas, se a empresa ou o colaborador⁸⁷.

É irrefutável que muitas são as empresas que necessitam de deter, no seu património ativo, automóveis para a execução da atividade por estas desempenhada, quer por implicar deslocações – como é o caso das empresas de deslocação ou de transporte - ou até por necessidade de encontrar novos negócio noutras áreas geográficas.

Para estes casos, sobre os quais a tributação autónoma recai sobre encargos que estejam relacionados com as viaturas, o legislador previu uma enumeração não taxativa (em consequência do advérbio “nomeadamente”). Deste modo, criou uma grande dificuldade para o intérprete, pelo facto de esta norma não incidir apenas sobre a aquisição da viatura, como também sobre diversas outras

⁸⁵ Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril.

⁸⁶ “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 27.500 €;
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27.500 € e inferior a 35.000 €;
- c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000 €.”

⁸⁷ Vide Sanches, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. pp. 407 - “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial”.

tipologias de gastos⁸⁸. O leque desta incidência é de tal forma amplo que se torna muito discutível onde deverá ser delineado o seu limite⁸⁹.

Quanto ao valor da taxa em si, entendemos que existe uma continua tendência de aumentar a tributação autónoma sobre as viaturas, por este facto, muitas vezes, tentam as entidades esta tributação recair sobre os colaboradores. Esta tentativa é camuflada de forma que as viaturas estejam disponibilizadas no âmbito do pacote de remuneração e assim, o seu valor é tributado em sede de IRS, deixando de recair sobre a empresa.

Com a alínea b) do n.º 6 do art. 88º do CIRC⁹⁰, o legislador procurou tributar as viaturas em sede de IRS⁹¹, onde, teoricamente, se presume que estas sejam utilizadas, visto que a atribuição das viaturas por parte das empresas aos trabalhadores, é vista como uma forma de remuneração e não como uma necessidade efetiva para o normal funcionamento da atividade prevista para a empresa.

Independentemente dos esforços do legislador, esta tributação não obsta a que continuem a existir abusos dos sujeitos passivos, sendo, muitas viaturas, usadas para fins privados embora se mantenham em nome das empresas, podendo estas, deste modo, aproveitar a dedução dos encargos na determinação do lucro tributável.

Embora existam limites na dedutibilidade das depreciações das viaturas, os encargos relacionados com as mesmas são, na generalidade, dedutíveis no apuramento da matéria coletável⁹².

Recordemos a Lei da "Fiscalidade Verde"⁹³: com esta lançou-se a criação de incentivos para a aquisição, por parte das empresas, de frotas de viaturas elétricas e híbridas plugin⁹⁴, bem como de viaturas movidas a Gás de Petróleo Liquefeito (GPL) ou Gás Natural Veicular (GNV). Neste seguimento, o OE 2021 introduziu uma alteração no CIRC, que passou a especificar que a redução das taxas de tributação autónoma das viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* apenas é aplicável

⁸⁸ Entre os quais se destacam o equipamento posteriormente acrescentado à viatura, as depreciações, as rendas (em regime de *renting*) ou de outros alugueres, os seguros, a manutenção e conservação do veículo, as despesas com estacionamento, as portagens, os combustíveis, os impostos e outros encargos que decorram da posse ou utilização do veículo.

⁸⁹ Entenda-se que não estão abrangidas todas as despesas sobre viaturas nem mesmo se pode dizer que esta taxa abranja todas as viaturas. As viaturas que estão sujeitas são, na sua maioria, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e as viaturas ligeiras de mercadorias que se assemelham a viaturas ligeiras de passageiros.

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

⁹¹ O n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS determina que se “consideram ainda rendimentos do trabalho dependente: (...)

b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente:(...)

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

⁹² Quando o custo é dedutível, “(...) a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objeto de tributação”, não sendo o gasto dedutível, a tributação autónoma funciona como penalização.

⁹³ Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro 2014.

⁹⁴ Artigo 2º do Código Alteração de Códigos e do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

para este tipo de viaturas, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/lan.

Para efeitos de comparação no que respeita a este regime, em sede de IRS, a disposição em matéria de taxas de tributação autónoma não sofreu qualquer tipo de alteração. O que significa que um sujeito passivo de IRS com contabilidade organizada continua a ter a redução das taxas de tributação autónoma para viaturas ligeiras de passageiros ou mista híbridas plug-in, sem qualquer especificação.

3.2. Despesas de representação

Atualmente, a tributação autónoma em sede de IRC sobre encargos de representação encontra-se prescrita no n.º 7 do artigo 88º CIRC⁹⁵.

Igualmente para estas despesas o nosso legislador não criou um núcleo de incidência real taxativa, em muito preconizada com a utilização do advérbio “nomeadamente”. Entendemos que, embora assim seja, há uma necessidade compreensível de limitação da incidência desta despesa, dada a sua localização numa “zona cinzenta”. Esta necessidade é peremptória visto que estas despesas poderão ser geradas tanto na esfera privada como empresarial, neste sentido, é facilmente perceptível a dificuldade de distinção, por vezes até para o sujeito passivo, entre o que é do âmbito negocial ou pessoal (lazer).

Em alguns setores de atividade, como o de organização de eventos ou espetáculos, despesas como estas são inerentes e essenciais ao desenvolvimento da atividade, todavia existe o risco de virem a ser ocultadas despesas privadas sob o manto das despesas de representação. Consequentemente, esta dificuldade gera questões aquando da classificação destas como despesas de representação ou custos da atividade.

Para melhor entendimento temos como custos de atividade aqueles, como definiu o CAAD no seu Processo nº 50/2016-T, “inerentes ao normal desenvolvimento da atividade (...), enquadráveis como despesas de promoção e publicidade, como pugna a Requerente, caso em que não há lugar a tributação autónoma”. As despesas de representação por sua vez, são todas as efetuadas para representação da empresa junto de terceiros. Isto implica que sempre que estejam envolvidos terceiros à empresa, como clientes, fornecedores ou outros, as despesas sejam assim consideradas, ou seja, aceites como dedutíveis para efeitos fiscais, mas tributadas autonomamente.

Neste sentido, e para efeitos de aplicação da tributação autónoma, esta está diretamente relacionada com gastos que são afetos apenas a clientes, fornecedores ou outras entidades e não com importâncias postas à disposição do trabalhador, e assim, por este, unicamente aproveitadas. Desta forma, quando não se trate de despesas de representação, mas de encargos fixos com o trabalhador para representação da

⁹⁵ “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 receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.”

empresa e não justificados no final do período, ou com viagens e estadias que não sejam conexas com as funções exercidas ao serviço da entidade patronal, estas importâncias deverão ser tributadas em sede de IRS (artigo 2.º n.º 3 alínea b) ponto 6, e alínea d) do mesmo número)⁹⁶.

No que se refere à dedutibilidade destes gastos, aquando da determinação do lucro tributável, é necessário que esteja verificada a primeira condição, isto é, que estes encargos sejam incorridos pela entidade sujeita a IRC, para obter ou garantir os rendimentos tributados. O facto de serem despesas de representação, por si só, não obsta à sua dedutibilidade em IRC.⁹⁷ Porém, haverá ainda que determinar se estão cumpridos os requisitos da comprovação documental dos encargos, nomeadamente, se estão titulados por fatura, quando exigido pelas normas do IVA aplicáveis.

Tratando-se de gastos não devidamente documentados por não estarem cumpridos todos os requisitos exigidos quanto aos documentos que os titulam e informações neles constantes, estes não serão dedutíveis na determinação do lucro tributável⁹⁸. Não obstante esta não dedutibilidade, subsiste a sujeição a tributação autónoma, o que representa uma dupla penalização para o contribuinte, servindo esta tributação assim para retirar parte da vantagem de dedutibilidade.

Segundo o preceito aplicável do CIRC⁹⁹, devem ser consideradas como despesas de representação, as que sejam 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. Não se encontra devidamente explicitado na norma que, não basta os gastos serem relativos às aquisições de serviços mencionados e estarem envolvidas pessoas terceiras à empresa. Torna-se ainda necessário que tais gastos sejam incorridos para a empresa se fazer representar junto de terceiros. Neste sentido, ficam excluídos da esfera das despesas de representação, os encargos suportados em eventos de promoção de produtos da empresa, junto de cliente e/ou fornecedores, ainda que envolvam refeições fornecidas a esses convidados e despesas com aluguer de espaços para realização desses eventos. O mesmo se passará quando uma empresa organizadora de um espetáculo suporte gastos com refeições e alojamento dos artistas que participam nesse espetáculo.

Com as despesas de representação, em princípio, o objetivo da empresa será o de preservar ou obter clientes. Neste sentido, o montante entregue por esta a pessoas/entidades que irão proceder à organização de determinado evento, não configura rendimento destas, razão pela qual não há a obrigatoriedade de que reporte do recebimento destes valores, desde que estes gastos estejam devidamente documentados e registados como despesas de representação da empresa. É assim que conseguimos desconstruir a

⁹⁶ Mesquita, Maria R. (2014) *A Tributação Autónoma no CIRC - A sua (in)coerência*. Faculdade de Direito, UCP. Pp 14.

⁹⁷ Com base no artigo 23º do CIRC, a despesa é aceite fiscalmente, desde que tenha sido suportada para obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, i.e. os gastos incorridos pela empresa junto a terceiros têm como objetivo primordial angariar ou reforçar os laços comerciais já existentes para posterior obtenção de mais-valias para a empresa.

⁹⁸ Serão aqueles cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação (Acórdão T.C.A. Sul-2ª. Secção, 10 de julho 2015, processo 8473/15; acórdão T.C.A.Sul-2ª.Secção, de 9 de junho 2016, processo 9551/16).

⁹⁹ Artigo 88º, nº 7 CIRC.

finalidade extrafiscal desta modalidade de tributação autónoma: desencorajar a realização, pela empresa, de dissimulação de pagamentos a trabalhadores, sócios, fornecedores, sob o manto das despesas de representação.

Sustentamos este entendimento também com a decisão do CAAD no seguimento processo nº 161/2018-T: “o Relatório de Inspeção Tributária, partindo do disposto no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, considerou que esses gastos configuram despesas de representação, sendo como tal tributáveis autonomamente à taxa de 10%, por entender que os beneficiários das despesas de representação, podem ser clientes, fornecedores e “quaisquer outras pessoas ou entidades”, aqui se incluindo os colaboradores da própria empresa, vindo a concluir que “as despesas de representação são, basicamente, todas as efetuadas para representação da empresa junto de terceiros”.

3.3. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável

Debrucemo-nos de seguida à subseqüente modalidade das tributações autónomas: os pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável. Esta está instituída no nosso ordenamento jurídico desde 2001¹⁰⁰ e plasmada no número 8 do artigo 88º¹⁰¹.

São consideradas entidades submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável aquelas que se encontrem numa das situações abaixo:

- a) O território de residência conste da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável¹⁰²;
- b) Aquela esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou;
- c) A taxa de imposto que lhe é aplicável seja inferior a 60% da taxa de IRC aplicável se a entidade fosse residente em Portugal.

Importa-nos fazer referência algumas características deste número, nomeadamente o facto de remeter para o regime das despesas não documentadas; a natureza/finalidade desta despesa não se encontrar claramente definida não se encontrando também clara a respetiva incidência objetiva (“a qualquer título”). Por fim, o facto de a incidência objetiva se encontrar baseada em presunção, dificilmente ilidível (“salvo se o sujeito passivo puder provar”).

¹⁰⁰ Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro.

¹⁰¹ “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 caráter anormal ou um montante exagerado.”

¹⁰² Conhecida normalmente como lista negra ou lista dos paraísos fiscais, é taxativa, e compõe-se atualmente de 83 países, territórios e regiões, consoante a Portaria n.º 150/2004 e Portaria 292/2011, de 8 de novembro, do Ministério das Finanças. Note-se ainda que a Portaria n.º 150/2004 foi atualizada, no seu número 1, através da Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro de 2020.

Quando nos inclinamos sobre a percentagem da taxa aplicável, 35% ou 55% respetivamente, torna-se perceptível que a norma divide a incidência subjetiva em dois tipos de sujeito: em primeira instância (regra geral), quando os sujeitos passivos são empresas, a tributação autónoma 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, ou ainda se o contribuinte auferir rendimentos sujeitos exclusivamente ao imposto especial de jogo, essa tributação autónoma será exigida à taxa de 55% sobre o valor da despesa¹⁰³.

No que se refere à dedutibilidade de gastos, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, com efeitos desde 1 de janeiro, aditou o artigo 23.º-A do CIRC, preceito sob a epígrafe “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”. Este artigo trata mecanismos que assentam na presunção – ainda que ilidível, como já referido –, de que as operações realizadas com entidades residentes em jurisdições de regime fiscal privilegiado podem ser total ou parcialmente simuladas ou não seriam realizadas pelos sujeitos passivos caso fossem tidos em consideração critérios objetivos de racionalidade económica e substância.

“A comprovação do gasto através de documento idóneo destina-se a demonstrar que se trata de despesas diretamente relacionadas com a atividade normal do sujeito passivo e preenchem o requisito de empresarialidade que justifica a dedutibilidade para efeitos fiscais, havendo de entender-se que constituem encargos não devidamente documentados, não podendo ser considerados para efeitos fiscais¹⁰⁴, quando não se encontrem apoiados em documentos externos que permitam verificar os elementos essenciais da operação” - Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 01486/06.

Esta penalização tem “ressalva” uma vez que a norma se traduz apenas numa inversão do ónus da prova, passando para o sujeito passivo a responsabilidade de provar o seu carácter normal e necessidade, não se constituindo assim numa presunção inilidível. Caso o sujeito passivo não faça prova do carácter normal destes pagamentos, estas despesas são ainda sujeitas a uma penalização adicional uma vez que não serão também consideradas dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro fiscal, em sede de IRC¹⁰⁵.

3.4. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria

As ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria, está presente no número 9 do artigo 88 do CIRC¹⁰⁶.

¹⁰³ Azevedo, Walcemir M. (2017). *A tributação autónoma no âmbito do IRC*. (Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas), ISCTE, Lisboa. Pp. 34.

¹⁰⁴ Sublinhado nosso.

¹⁰⁵ “Por outro lado, no caso de inexistência de todo e qualquer documento de suporte do gasto, as despesas são tidas como não documentadas, pressupondo-se que houve intuito de ocultação do pagamento, pelo que, além de não serem dedutíveis, estão sujeitas a tributação autónoma nos termos do falado artigo 88.º do CIRC” – Acórdão CAAD, Processo n.º 871/2019-T.

¹⁰⁶ “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

Estas são montantes atribuídos pela entidade patronal, com vista a compensar despesas extraordinárias dos colaboradores ao serviço da empresa. Podem aplicar-se a deslocações, refeições, dormidas ou estadias completas, sendo que estes custos devem ser suportados pela entidade patronal¹⁰⁷.

Por sua vez, as compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal são despesas que a entidade patronal suporta para ressarcir o trabalhador pela utilização da sua viatura pessoal ao serviço da empresa¹⁰⁸. Relativamente a estes encargos, estão sujeitos a tributação autónoma, os gastos de deslocação ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, com exceção da parte que seja tributada em sede de IRS na esfera do beneficiário

Retomando o definido pelo número 9 do artigo 88^{o109}, são tributadas autonomamente a uma taxa de 5% ou de 10% caso a empresa apure prejuízo fiscal.

Vejamos abaixo a aplicabilidade prática desta medida:

Tabela 4 – A aplicabilidade prática das ajudas de custo e compensação devida pela deslocação em viatura própria do trabalhador¹¹⁰:

Tipo de despesa	Comprovativo documental	Características necessárias do comprovativo documental	Correção Fiscal	Tributação autónoma
Ajudas de Custo	Mapa interno de Suporte	O mapa deve permitir que se efetue o controlo das deslocações a realizar pelos funcionários. Deverá conter informação relativa a datas, locais, tempo de permanência e objetivo/finalidade/razão daquela despesa.	Haverá lugar a correção fiscal, na eventualidade de não haver documento de suporte, excetuando-se se esta for faturada a clientes.	Haverá lugar a tributação autónoma, exceto se faturada a despesa clientes.
Compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	Mapa interno de Suporte	O mapa deverá permitir que seja efetuado controlo das respetivas deslocações, nomeadamente dos locais, tempo de permanência, identificação da viatura, assim como o número de quilómetros percorridos.	Haverá lugar a correção fiscal, na eventualidade de não haver documento de suporte, excetuando-se se esta for faturada a clientes.	Haverá lugar a tributação autónoma, exceto se a despesa for faturada a clientes.

1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.”

¹⁰⁷ Menezes Cordeiro. (1997). *Manual de direito do trabalho*. Coimbra: Almedina.

¹⁰⁸ Portaria n.º 182/2018, Diário da República n.º 119/2018, Série I de 2018-06-22.

¹⁰⁹ Desde a Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro.

¹¹⁰ Para mais informações *vide*, Franco, Paula. (2008) *Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo*. Revista “Fiscalidade”, edição TOC 96. Pp. 47.

Na visão do legislador, estas ajudas de custo e compensações têm servido, muitas das vezes, como pretexto para pagamentos disfarçados de salários. Assim esta tributação autónoma buscaria desincentivar as empresas a pagarem salários aos seus trabalhadores sob o manto de lhes atribuir ajudas de custos ou compensação por deslocação em automóvel próprio desse, procurando, desta forma auxiliar a entidade a reduzir a sua carga fiscal.

No que concerne à dedutibilidade destes custos, podemos verificar que, de acordo com a alínea h) do artigo 23º-A do CIRC¹¹¹ só são dedutíveis em sede de IRC, caso a entidade patronal possua, “por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocações em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”.

Através da análise desta despesa em específico, é da nossa opinião que, tendo sido prestadas todas as garantias necessárias com vista à verificação da afetação empresarial dos encargos incorridos com ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa, e verificando-se assim também a sua dedutibilidade, não é possível encontrar uma justificação extrafiscal para a sua tributação autónoma, sendo apenas visível o objetivo de obtenção de receita¹¹².

3.5. Lucros distribuídos as entidades isentas de IRC

Em 2005¹¹³, instituiu-se tributação autónoma, à taxa de 20%, sobre lucros distribuídos pelas pessoas coletivas. Essa modalidade de tributação autónoma no âmbito do IRC tem atualmente o regime regulado pelos números 11 e 12 do artigo 88º do CIRC¹¹⁴.

A incidência real desta tributação recai sobre a distribuição do lucro, sendo a matéria coletável o valor do lucro distribuído ao sujeito passivo. Esta informação é bastante relevante dado que, esta modalidade de tributação autónoma, recairá, não sobre o consumo ou despesa, como é o caso das demais

¹¹¹ Aditada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

¹¹² Ferreira, Catarina. (2018). *Tributação Autónoma*. Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade. UCP. Lisboa. Pp. 21.

¹¹³ Com a Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, no artigo 4º, institui-se TA em IRC sobre dividendos, o que foi feito depois por intermédio do Decreto-lei n.º 192/2005.

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

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

modalidades, mas sim *sobre o rendimento do sujeito passivo*, diferenciando-a assim das restantes despesas associadas a este regime.

O objetivo da tributação autónoma, no que interessa à distribuição de lucros, foi declarado no 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.

Para evitar situações de *lavagem de dividendos*¹¹⁵ estabelece-se que, no caso de a alienação das partes sociais ser efetuada a entidades residentes isentas de imposto sobre dividendos, estas devem pagar imposto à taxa de 23% (a título de tributação autónoma), caso não venham a deter partes sociais durante, pelo menos, um ano.

Atualmente esta categoria encontra-se sujeita a uma taxa de tributação autónoma de 23%, como referido anteriormente, ou 33% caso a empresa apure prejuízo fiscal, quando as partes sociais a que os lucros respeitam 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 período¹¹⁶. Verificadas estas condições, há lugar a uma penalização que pode atingir as entidades sem finalidade lucrativa quando beneficiem, pelo menos parcialmente, de isenção de IRC, o que será a regra geral nestas entidades.

Como se vê, essa modalidade de tributação autónoma não recai sobre despesas, mas sim sobre rendimentos de capital. Deste modo, podemos afirmar que a tributação autónoma presente no n.º 11 do artigo 88º do CIRC, *é considerada imposto sobre rendimento*, destoando assim das demais. Em virtude de ter a mesma natureza do IRC, justifica-se a permissão para que se diminua o valor dessa tributação autónoma mediante dedução do IRC eventualmente retido na fonte¹¹⁷. Assim, as deduções correspondentes à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais, ao pagamento especial por conta e as retenções não suscetíveis de compensação ou reembolso concomitantemente com a dedução do IRC eventualmente retido da tributação autónoma, encontram razão lógica no fato de o IRC e a tributação autónoma sobre lucros distribuídos *serem impostos de mesma natureza*.

Como se conclui, o facto de as entidades sem finalidade lucrativa beneficiarem de uma taxa mais baixa de IRC quando tenham rendimentos sujeitos e não isentos deste imposto, e de várias isenções, e de alguns rendimentos ficarem fora da incidência de IRC (quotas dos associados e subsídios recebidos), a incidência de tributação autónoma sobre determinados encargos não pode ser uma situação a descurar. Em alguns casos, as taxas aplicáveis são agravadas em relação às taxas que incidem sobre as sociedades, cooperativas e outras entidades que exercem atividades comerciais, industriais ou agrícolas, podendo conduzir a um acréscimo significativo do imposto a entregar ao Estado.

¹¹⁵ Que ocorre quando os investidores transferem as suas posições, na altura de pagamentos de dividendos, para Sociedades Gestoras de Participações Sociais em Portugal, de modo a pagar menos imposto.

¹¹⁶ Lei 2/2014, de 16 de janeiro.

¹¹⁷ Artigo 88, n.º 12 CIRC.

3.6. Compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes

Esta modalidade encontra-se prevista nas alíneas a) e b) do nº 13 do artigo 88º do CRC¹¹⁸

As indemnizações ou quaisquer compensações devidas aquando da cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, passaram a estar incluídas na lista de despesas sujeitas a tributação autónoma em 2009¹¹⁹. A lei prevê, atualmente, a sujeição, a uma taxa de tributação autónoma de 35%, das indemnizações e outras compensações devidas aquando da 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.

Esta medida teve como objetivo evitar o pagamento de indemnizações de valores excessivos aos mais altos cargos de gestão, tendo surgido como medida de ataque aos *golden parachutes*, prática comum na época, não só em Portugal como num contexto internacional (práticas semelhantes foram adotadas em países como a França e a Inglaterra)¹²⁰.

Desde logo, importa entender quem se pretende atingir com esta norma, ou seja, a quem se referem os conceitos de “gestores”, “administradores” e “gerentes”. Os conceitos de administrador e gerente encontram-se definidos no Código das Sociedades Comerciais, tratando-se dos órgãos de gestão das Sociedades Anónimas ou das Sociedades por Quotas, respetivamente¹²¹.

Em termos práticos, parece-nos existir um entendimento generalizado de que, uma vez ultrapassado o limite de €27.500, a tributação autónoma incidirá sobre a totalidade do bónus atribuído. No entanto, assumindo que a razoabilidade por trás da sujeição destes encargos a tributação autónoma, é efetivamente a penalização de bónus de montante excessivamente elevado, tal significa o legislador entende como razoáveis os bónus atribuídos até ao montante de 27.500€, considerando assim que os mesmos não constituem um valor excessivo, *não deveria ser tributado apenas o excesso e não a totalidade do encargo?*¹²².

¹¹⁸ “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.”

¹¹⁹ Através da Lei 100/2009, de 7 de setembro.

¹²⁰ Ferreira, Catarina. (2018). *Tributação Autónoma*. (Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade). UCP. Lisboa. Pp. 23.

¹²¹ Artigos 252.º e 390.º do Código das Sociedades Comerciais.

¹²² Ferreira, Catarina. (2018). *Tributação Autónoma*. (Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade). UCP. Lisboa. Pp. 24.

Neste contexto, entendemos que o impacto desta tributação autónoma é bastante superior se incidir sobre a totalidade do encargo do que seria no caso de esta limitar a sua aplicação apenas ao excedente do custo, sendo assim a penalização bastante superior, o que presumimos ter sido a intenção do legislador neste caso.

Efetivamente, realçamos que na prática, as empresas têm entendido que devem sujeitar a totalidade do encargo a tributação autónoma quando estes limites são ultrapassados.

3.7. O agravamento das taxas de tributação autónoma

Façamos agora referência ao número 14¹²³ do artigo 88º do CIRC: diz esta modalidade respeito ao agravamento das taxas de tributação autónoma em caso de empresas que apresentem prejuízo fiscal¹²⁴.

Esta taxa agravada foi introduzida em 2011 pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, constituindo uma medida adicional de desincentivo às despesas acima mencionadas, uma vez que se entende que uma empresa que apresenta prejuízo fiscal não deverá ter capacidade para incorrer neste tipo de despesas (consideradas não essenciais para a sua atividade).

Entenda-se que a tributação autónoma, na sua essência já tem a intenção de desincentivar aquele tipo de despesa prevenindo e compensando possíveis fugas ao imposto. Neste seguimento levantam-se questões face à justificação dessa penalização adicional e se este *agravamento não terá um carácter puramente de obtenção receita fiscal*.

3.8. Tributação sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinado

A tributação desta despesa foi inserida no regime das tributações autónomas com a aprovação do artigo 4º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro¹²⁵.

¹²³ Deve ser aplicado com observação do n.º 20 no caso de grupo de sociedades.

¹²⁴ “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.”

¹²⁵ “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”.

Embora esta tributação não se encontre inserida no CIRC, mas sim no CIEC, entendemos ser de maior importância integrá-la no nosso estudo, por duas razões principais:

- 1) Se nos vamos referir às tributações autónomas, devemos abordar todas as despesas que se encontram no âmbito deste tema, independentemente do código em que se encontram;
- 2) Ao revelarmos estas despesas, são levantadas questões (e porventura, abre-se precedente) quanto ao facto de haver lugar a tributação autónoma em código diverso do CIRC (*i.e.* CIEC). Esta situação causa controvérsias face às restantes despesas tributadas no CIRC e à eventual possibilidade de estas estarem incorretamente integradas no âmbito CIRC.

Embora possa o legislador entender que a consideração deste tipo de tributação no CIEC encontra justificação quanto a este caso único, não partilhamos da mesma opinião. Esta posição que defende a permanência desta despesa no CIEC e as restantes em CIRC, pelo facto de na tributação sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinado o que se tributa ser efetivamente um produto, o que não acontecerá nas restantes. Sustenta-se ainda esta orientação no facto de as restantes despesas, consideradas no regime de tributação autónoma e presentes no CIRC, ao serem afastadas do cálculo deste não fariam sentido.

Embora estes argumentos tenham vindo a ser tidos como válidos, abre-se aqui mais um ponto a favor da doutrina que considera que, atualmente, as tributações autónomas, não só não estão corretamente integradas no CIRC, como também não se compreende o regime em toda a sua amplitude para se poder determinar a sua correta manutenção no sistema. Criam-se, deste modo, tributações autónomas que, na sua essência, pretendem o mesmo objetivo, mas se encontram em normativos diversos – *um tributa despesa, o outro rendimento*¹²⁶.

Para melhor compreensão da aplicação desta tributação entenda-se que, neste contexto, existem vários métodos de custeio das saídas de armazém, sendo os seguintes os mais realizados: FIFO¹²⁷, IFO¹²⁸ e Custo Médio Ponderado¹²⁹. Todos estes métodos têm como base a entrada das existências ao custo histórico, ou seja, ao custo de aquisição.

Passando diretamente para a aplicação da tributação autónoma face a estas despesas, encontram-se sujeitas a uma taxa de tributação autónoma em IRC de 25%, incidente sobre a diferença positiva entre a margem bruta determinada com base na aplicação dos métodos FIFO ou Custo Médio Ponderado no

¹²⁶ CIEC e CIRC, respetivamente.

¹²⁷ Segundo o método FIFO, cuja designação deriva das iniciais da expressão anglo-saxónica *first in first out*, as primeiras existências a entrar em armazém são também as primeiras a sair, pelo que as existências remanescentes ficam sempre valoradas aos preços mais recentes. Assim sendo, a utilização deste método em períodos de inflação elevada pode provocar uma sobreavaliação dos resultados, na medida em que as saídas são valoradas a preços inferiores aos das existências. Em contrapartida, a utilização deste método em épocas de deflação tem o efeito inverso, resultando numa possível subavaliação dos resultados, na medida em que as saídas são valoradas a preços superiores.

¹²⁸ A utilização do método LIFO (*last in first out*) implica que numa empresa as saídas de armazém sejam valorizadas aos preços mais recentes, ficando as existências avaliadas aos preços mais antigos.

¹²⁹ Quanto ao método do custo médio ponderado, baseia-se na valorização das existências ao preço médio ponderado segundo as quantidades.

custeio das matérias-primas consumidas e a determinada com base na aplicação do método de custeio adotado na contabilidade.

Em síntese, passa a ser obrigatória a adoção dos métodos FIFO ou do Custo Médio Ponderado no custeio das matérias-primas consumidas, não sendo possível a estas empresas:

- 1) Deduzir a tributação autónoma apurada nestes termos para quaisquer efeitos na determinação do lucro tributável, quer em contas individuais como numa ótica de grupo;
- 2) Repercutir no preço dos produtos vendidos o encargo suportado com aquela tributação autónoma.

A partir dessas considerações, e da análise do próprio artigo 88º do CIRC, podemos dizer claramente que esta modalidade de tributação autónoma, no âmbito do IRC, é a única que não foi instituída dentro do código deste imposto sobre o rendimento e que dá margem ao levantamento de novas questões jurídicas, seja em torno do enunciado que a prescreve, seja em torno das equivocadas premissas sobre as quais se baseou para sua criação¹³⁰.

Como bem sabemos, o mercado petrolífero é dotado de enorme cariz especulativo e de enorme volatilidade¹³¹. Deste modo, justificou-se a criação desta tributação com vários argumentos entre os quais a garantia de redistribuição de riqueza, através da implementação de imposto extraordinário, para combater ganhos considerados “extraordinários” que, até então, estariam a ser alcançados através do método LIFO.

É no seguimento da “proibição” da utilização deste método (LIFO) que jaz uma discussão impossível de ignorar: (i) Esta tributação determina uma incidência subjetiva limitada às empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados; (ii) O n.º 1, do artigo 4.º da Lei 64/2008 impõe uma obrigação clara: a aceitação e aplicação, pelas empresas, dos métodos FIFO ou custo médio para mensuração do custeio. Assim, e salvo melhor entendimento, ficaria proibida a adoção de outros métodos, entre os quais o LIFO; (iii) Tendo em conta o entendimento acima, não poderemos claramente determinar que estaria assim (a utilização de outros métodos) enquadrada no conceito de “ilícito tributário”? e (iv) Parece-nos que, indevidamente, esta tributação foi criada por forma a *sancionar*, de maneira semelhante ao que é feito pela tributação sobre despesas não documentadas, como veremos em capítulo posterior, o que adultera o conceito de imposto até então defendido pela maioria da doutrina.

3.9. As Despesas não Documentadas

¹³⁰Azevedo, Walcemir M. (2017). *A tributação autónoma no âmbito do IRC*. (Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas), ISCTE, Lisboa. Pp. 57-59.

¹³¹ “Preço do petróleo atinge valor mais alto em três anos retoma mundial e escalada de preços no gás natural impulsionam o preço do barril de Brent para cima de 80 dólares, aumentando a onda inflacionista”. Disponível em <https://www.publico.pt/2021/09/28/economia/noticia/preco-petroleo-atinge-valor-alto-tres-anos-1979071>.

De forma a lançar mão do tema que contruirá o objeto específico da nossa dissertação, finalizamos esta análise com as despesas não documentadas¹³².

Esta referência será breve e de caráter objetivo, visto que iremos tratar o tema com maior profundidade no capítulo seguinte.

A saber que esta modalidade de tributação autónoma, encontra-se prescrita por meio dos números 1 e 2 do artigo 88 do CIRC:

“1 - As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.

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

Temos que são despesas não documentadas as que carecem de qualquer documento justificativo ou em que os documentos existentes são de tal modo deficientes que não permitem conhecer quer a natureza da despesa, quer o respetivo beneficiário.

Para além de não serem fiscalmente dedutíveis, à luz do artigo 23º, são ainda tributadas autonomamente a uma taxa de 50%, por forma a compensar a ausência de tributação de rendimentos na esfera do respetivo beneficiário, sendo essa taxa agravada para 70% quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos de IRC ou que não exercem, a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos a imposto especial do jogo. Este agravamento encontra justificativo no facto de este tipo de entidades não sofrer o efeito prévio da não dedutibilidade do encargo na determinação do lucro tributável¹³³.

Trata-se da tributação autónoma, que passou a integrar o Código¹³⁴ a partir da reforma de 2000¹³⁵ e que corresponde a um montante de receitas fiscal bastante importante¹³⁶.

Gostaríamos de deixar desde já uma questão: possivelmente quando foi criada esta modalidade, faria sentido em busca de “levantar o manto” de despesas “obscuras”, i.e. confidenciais, das empresas, mas será que faz na atualidade?

¹³² O Acórdão n.º STA_0600/08 de 18 de fevereiro 2009, 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”.

¹³³ Catarino, J. Ricardo & Guimarães, V. Branco. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina.

¹³⁴ Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de junho.

¹³⁵ Pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

¹³⁶ Courinha, Gustavo L. (2019). *Manual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Coimbra: Almedina. Pp. 179.

Cada vez mais, e a pandemia que temos vindo a atravessar nos provou isso mesmo, que o mundo está cada vez mais informatizado. Em consequência o reporte financeiro e contabilístico está cada vez mais “rígido”, mais controlado. Deste modo, para além de todas as inconsistências que nos comprometemos a demonstrar, deixamos também aqui este facto, que consideramos de maior interesse.

Na atualidade, é cada vez mais difícil as empresas praticarem este tipo de despesas para efeito de tributação autónoma, visto que todas os sistemas informáticos estão também preparados para que este reporte seja o mais detalhado possível. Portanto, entendemos possível de assumir, dada todo este facilitismo proporcionado pelos sistemas informáticos, que a maioria das empresas que efetua despesas deste tipo o faz com consciência deste facto. Assim, parece-nos pouco natural que as empresas incorram, na atualidade e sem intenção, em despesas não documentadas, i.e., “aquelas que não têm por base qualquer documento justificativo ou de suporte documental a nível contabilístico, e, como tal, não especificam a sua natureza, origem ou finalidade”¹³⁷.

Para além desta tributação adicional não nos fazer sentido numa perspetiva de inserção no código dos impostos sobre os rendimentos, nem face à realidade contabilística atual, também não nos parece coerente “permitir” este tipo de despesas “ocultas” *desde que* recaia uma tributação adicional sobre as mesmas. Defendemos que, em nome da integridade do sistema fiscal, o legislador não pode ser *permissivo* ao consentir que as empresas realizem este tipo de despesas se *como consequência* pagarem 50% (ou 70% taxa agravada). Diríamos mais, se o objetivo é impedir a evasão/fraude fiscal, ou seja, a ocultação do beneficiário, origem, natureza ou finalidade, não deveria impedir-se este tipo de despesas na sua totalidade?

Segundo decisão jurisprudencial dos tribunais sob a égide do CAAD a “tributação das despesas não documentadas pretende compensar o pagamento oculto de rendimentos a outro sujeito passivo, não identificável pela administração tributária”¹³⁸, para facilitar a compreensão face a este entendimento, gostaríamos de deixar um exemplo: tome-se como exemplo um minimercado de produtos biológicos (agricultura sustentável). Como fornecedor, tem uma quinta pequena e familiar que vende produtos lácteos e que se dedica à produção pecuária. Entende-se que, nesta transação, poderíamos estar perante despesas não documentadas, por ser um negócio mais pequeno, como tal, não tao informatizado. No entanto, mostra-se evidente tratar-se de despesas relevantes para a atividade da empresa e que vão ao encontro do seu objeto.

Constituirão as tributações autónomas um sério desincentivo à realização de certos *gastos essenciais* à atividade de determinada empresa, por receio desses gastos caírem na esfera das tributações autónomas e a empresa ter assim de suportar uma das elevadas taxas elencadas no artigo 88.º do CIRC?

Acreditamos que com os pontos acima trazemos duas situações controversas à discussão e que necessitariam ser analisadas a pormenor e legislativamente adaptadas:

¹³⁷ Acórdão do TCA Sul. Processo n.º 04690/11, de 7 de fevereiro de 2012.

¹³⁸ Acórdão do TCA. Processo 1119/16.1BELRA, de 8 de maio de 2019.

- 1) Num sistema cada vez mais informatizado, porque é que o legislador ainda é permissivo quanto a entidades que realizam despesas sem comprovação documental exigida?
- 2) Até que ponto a taxa agravada desta tributação não estará a afetar negativamente pequenas empresas e a afastá-las de praticar gastos essenciais à sua atividade?

Capítulo 4 - As Despesas não Documentadas

4.1. Distinção de conceitos e efeitos práticos

No capítulo anterior abordamos as características genéricas das despesas não documentadas, neste capítulo teremos por objetivo aprofundar e saber identificar com clareza, não só o tipo de despesa, como também algumas das questões mais marcantes quando nos deparamos com as mesmas.

Como já tivemos a oportunidade de introduzir, esta despesa foi a precursora de todas as modalidades de tributação autónoma em IRC. Encontra-se em vigor desde 1990, tendo sido criada pelo artigo 4º do DL n.º 192/1990, de 9 de junho, após autorização legislativa dada pelo art. 25º, n.º 3 da Lei n.º 101/1989, de 29 de dezembro. Inicialmente, esta tributação procurou apenas incidir sobre despesas confidenciais ou não documentadas.

O artigo 4º, publicado no Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, previa que “as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10 %, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.”.

Aquela terminologia manteve-se até ao ano de 2009¹³⁹, a partir do qual foi introduzida a expressão “despesas não documentadas”, em detrimento das despesas confidenciais, que foram então abolidas, com a justificativa de atendimento à recomendação do Relatório 2007 da OCDE, suprimindo-se o termo confidenciais¹⁴⁰.

Buscando um melhor entendimento nomeadamente da aplicabilidade prática desta tributação, é necessário fazermos distinção entre despesas não documentadas, os encargos não devidamente documentados e as despesas indevidamente documentadas. Para este efeito, recorramos à distinção prévia entre os conceitos de *despesa* e *encargo*.

Muitas vezes, poderá parecer ao intérprete, devido ao seu uso incorreto, que consumo atua como sinónimo da despesa. Indevidamente, assume, também, não raras vezes, o sentido de gasto ou encargo¹⁴¹, sendo o segundo, por sua vez, quando empregue pelo CIRC, um sinónimo de gasto. Mas qual é efetivamente a diferença entre *gasto* e *despesa*?

O *gasto* decorre de diminuição de benefício económico, i.e., a 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. Caracteriza-se, assim pela diminuição de benefícios

¹³⁹ Com a chamada “reforma da tributação do rendimento”, aprovada pela Lei n.º 30 -G/2000, de 29 de dezembro.

¹⁴⁰ OECD. (2007). *Fundamental Reform of Corporate Income Tax, OECD Tax Policy Studies*, No. 16, OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264038127-en>.

¹⁴¹ Tomemos como exemplo a letra do art. 23-A, n.º 1, alínea b), no qual que despesa não documentada é tratada como espécie de encargo.

económicos e a decorrente redução do património líquido da empresa¹⁴². Será também o *gasto que diminui o lucro tributável pelo IRC*.

A *despesa*, embora seja considerada um conceito ambíguo, resulta da *obrigação* de pagar decorrente da aquisição de bem, direito ou serviço independentemente de sua utilização, mas sempre associada a um pagamento. De forma diferente do gasto, *a despesa não diminui o lucro tributável pelo IRC*.

Devido a essas 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. Desta feita, exige o CIRC que todos os gastos dedutíveis em regra mais comuns, que 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 operação¹⁴³. Este regime exige também que o fornecedor esteja em situação regular perante o fisco¹⁴⁴.

Após os esclarecimentos acima, comecemos por entender que as despesas não documentadas são muitas vezes confundidas com os encargos não devidamente documentados¹⁴⁵ e com as despesas invidamente documentadas, pelo que consideramos importante diferenciar as três situações.

Segundo a decisão Processo 1119/16 TCA¹⁴⁶, *despesas invidamente documentadas* são aquelas que têm suporte documental, mas o mesmo, só por si, não permite identificar, em termos quantitativos e qualitativos quais os bens ou serviços que determinaram certo pagamento a determinada entidade.

Os *encargos não devidamente documentados* serão aqueles que têm documentação de suporte, mas que por qualquer razão essa documentação carece de validade e não permite uma total justificação daqueles encargos, apesar de ser conhecido o seu destinatário.

Para além da distinção de conceitos, que se afigura meramente teórica, a jurisprudência tributária retira efeitos práticos da mesma, considerando que apenas as despesas não documentadas são objeto de tributação autónoma, e como tal, alvo deste estudo. Entenda-se que os encargos não devidamente documentados não são dedutíveis ao lucro tributável porque não reúnem os requisitos necessários não sendo, contudo, passíveis de tributação autónoma. Por seu turno, as despesas não devidamente documentadas apenas são consideradas custos não dedutíveis – artigo 23.º-A/1/c), do CIRC. Ou seja, as despesas não documentadas, para além da sua não aceitação como custo fiscal são, ainda, sujeitas a

¹⁴² Aviso n.º 15652/2009, despacho n.º 589/2009/MEF (Estrutura Conceitual do SNC) Parágrafo 69, al. b).

¹⁴³ Art. 23, n.º 4, CIRC.

¹⁴⁴ Art. 23-A, n.º 1, al. c) CIRC.

¹⁴⁵ Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, alínea g)].

¹⁴⁶ Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

tributação autónoma considerando que apenas as despesas não documentadas são objeto de tributação autónoma¹⁴⁷.

Denote-se que, mesmo cumprindo com os requisitos apontados, as empresas precisam dispor de contabilidade organizada, na qual 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 necessário¹⁴⁸.

4.2. Génese das Despesas Não Documentadas

É de elevada importância agora tratarmos a questão que, salvo melhor entendimento, será relevante no que toca à aplicabilidade destas despesas: em que casos é que, perante despesas não documentadas, pode haver lugar à referida tributação autónoma? O que são documentadas? Quais seriam os requisitos intrínsecos do documento comprobatório de despesa?

Após termos posto em evidência as diferenças entre conceitos incorretamente aproximados, será neste momento que faremos uso dessa distinção, nomeadamente no que respeita às *despesas não documentadas* e *despesas não devidamente documentadas*.

As despesas não documentadas ou despesas confidenciais (como antes eram definidas) são sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º/1, do CIRC. Temos assim dois conceitos semanticamente próximos – o de despesas “não documentadas”, a que se refere o artigo 88.º/1 do CIRC, e o de (encargos, onde se incluem) despesas “não devidamente documentadas”, a que se refere o artigo 23.º-A/1/c), do CIRC – que, contudo, têm um conteúdo, natureza e efeitos jurídicos substancialmente distintos.

Entenda-se que a não aceitação de determinado encargo porquanto se entenda que – nos termos do artigo 23º-A CIRC - o mesmo não se encontra devidamente documentado, não acarreta de forma necessária, direta e/ou automática, a tributação autónoma da correspondente despesa, como não documentada, nos termos do artigo 88.º/1 do CIRC. Dito de outra forma, se todas as despesas não documentadas, para efeitos do artigo 88.º/1 do CIRC, serão despesas não devidamente documentadas, para efeitos do artigo 23.º-A/1/c), do CIRC, o contrário já não será verdade.

Mais se refere que as “despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. Por sua vez, as despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação”¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Voto de vencido aposto ao Acórdão do STA. Processo 0837/15, de 22 de fevereiro 2017.

¹⁴⁸ CIRC art. 123, n.º 1, n.º 2, al. b) e n.º 4.

¹⁴⁹ Decisão arbitral proferida no Processo 20/2014-T, de 28 de maio 2014.

A distinção entre despesas indevidamente documentadas e despesas não documentadas tem outras consequências, nomeadamente, no que respeita ao ónus da prova da efetividade da despesa.

A doutrina subjacente ao conceito de despesas não devidamente documentadas prende-se com a sua insuficiência para comprovar a respetiva imprescindibilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, o juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico do sujeito passivo. Não carece, tal juízo, de demonstração de que a despesa em questão ocorreu na realidade, já que a finalidade prosseguida, a sua desconsideração como encargo, não se vê afetada por tal circunstância.

Já o reconhecimento de uma despesa como não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma, não poderá prescindir da demonstração da efetiva ocorrência da mesma. Deste modo, caberá à AT, “enquanto fundamentação formal do ato de liquidação, a invocação do preenchimento dos concretos pressupostos legais de que depende o seu direito à liquidação, com elementos claros, suficientes e congruentes, de molde a permitir ao administrado ajuizar da correção/legalidade da mesma de molde a com ela se possa conformar ou vir a impugná-la, graciosa ou judicialmente, se a entender eivada de algum vício que a afete na sua legalidade”, pelo que “as despesas confidenciais ou não documentadas pressupõem a existência das operações a que respeitam. Daí a sua tributação autónoma”.¹⁵⁰

Por outras palavras no que se refere às despesas indocumentadas ou insuficientemente documentadas recai sobre o contribuinte o ónus de comprovar o respetivo custo, como lhe impõe o art. 23º do CIRC, pela demonstração de que as operações se realizaram efetivamente, sendo-lhe possível para o efeito recorrer a outros meios de prova¹⁵¹ para o demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e da ilegalidade da correção que a AT tenha levado a efeito por virtude dessa falta ou insuficiente documentação.

Já no que diz respeito à tributação de despesas não documentadas, deverá a AT fazer demonstração de dois pressupostos: as despesas em questão ocorreram efetivamente e que o respetivo beneficiário não é conhecido, nem cognoscível.

Do acima exposto, em relação à comprovação da despesa, aplica-se somente exigência 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.

¹⁵⁰ Decisão arbitral proferida no Processo 20/2014-T, de 28 de maio 2014.

¹⁵¹ Designadamente a meios complementares de prova documental e prova testemunhal.

Com base no que até aqui foi examinado, ainda não há elementos suficientes para oferecimento de resposta satisfatória quanto às despesas que versam sobre esses requisitos intrínsecos e sobre a diferença entre despesas não documentadas e encargos não devidamente documentados¹⁵².

Neste sentido, é essencial que se compreenda que gastos e despesas precisam estar comprovados em documentos, mas somente documentos comprobatórios de gastos possuem requisitos intrínsecos definidos em lei¹⁵³.

Deixemos claro, desde já, que a Jurisprudência tem, salvo melhor opinião, apresentado, em algumas das suas decisões, discrepâncias no que concerne ao conceito de *gasto* e *despesa*, nomeadamente no que se refere à prova, para efeitos de impacto da tributação autónoma. Dai, termos como essencial, iniciar o presente capítulo através desta distinção¹⁵⁴.

Deixemos assim, a título de nota, o seguinte: 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 legais¹⁵⁵ que já tivemos a oportunidade de referir, e que tenham sido incorridos ou suportados para manter ou obter rendimentos sujeitos ao próprio IRC¹⁵⁶. Em relação a despesas, para que não haja incidência de tributação autónoma sobre despesas não documentadas, entendemos que bastam documentos idóneos que contenham data, valor, natureza da despesa e, principalmente, identificação do beneficiário¹⁵⁷.

Ainda, no respeitante ao ónus de prova, a saber que a emissão do ato de liquidação de IRC, com base no disposto no artigo 88.º n.º 1 do CIRC, exige o cumprimento (por parte da AT) do ónus da prova (o que é absolutamente essencial para reconhecer o direito da AT de emitir o ato de liquidação):

- I) Da realização (por parte do contribuinte) da despesa que a AT pretende sujeitar a tributação autónoma;
- II) Que o beneficiário da despesa considerada não é conhecido ou cognoscível.

¹⁵² Azevedo, Walcimir M. (2017). *A tributação autónoma no âmbito do IRC*. (Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas), ISCTE, Lisboa. Pp. 17.

¹⁵³ Vide CAAD Processo nº 235/2020-T, de 20 de outubro 2020: “a sujeição a tributação autónoma das «despesas não documentadas» não depende da sua prévia contabilização como «gastos» de modo a afetar negativamente o resultado do exercício;

– tal exigência não se retira do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC, que contempla na base de incidência da tributação autónoma, as “despesas”, e não os “gastos”, ressalvando que se as despesas tiverem sido contabilizadas como gastos, a circunstância de estes não serem fiscalmente dedutíveis por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 23-A do mesmo Código, não afasta a tributação autónoma.”

¹⁵⁴ Nesse sentido, Ac. STA de 18 de fevereiro 2009, Ac. STA de 21 de abril 2010 e Ac. STA de 7 de junho 2010.

¹⁵⁵ Art. 23, n.º 4 e 6 CIRC.

¹⁵⁶ Art. 23, n.º 1 CIRC.

¹⁵⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00373/00, Coimbra de 12 de janeiro 2006.

“Encontrando-se demonstrado e documentado que o contribuinte suportou encargos com a aquisição de cheques-auto através dos talões de venda onde consta a instituição bancária que os emitiu, e provando-se que esses cheques eram utilizados como ofertas a clientes, ou seja, que as ofertas existiram realmente, há que considerar tais despesas como documentadas, ainda que, porventura, de forma insuficiente por se desconhecer se foram todos ofertados e a identidade dos clientes beneficiados.”

4.3. A tributação das empresas pelo seu rendimento real

A tributação das empresas pelo seu rendimento real, é uma obrigação expressamente consagrada no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa¹⁵⁸.

Este princípio detém vínculo direta com o princípio da capacidade contributiva¹⁵⁹, que exige a personalização do imposto enquanto critério de igualdade tributária. Será assim, o artigo 104.º, n.º 2 da CRP, salvo melhor opinião, a perfeita revelação dessa necessidade no que concerne às empresas, focando este critério da igualdade no rendimento *verdadeiramente auferido pelo contribuinte e alcançada pela exigência de tributação*.

Contudo, a aceção deste preceito poderá não ser tão simples quanto possa transparecer. É-nos assim pedido que, para boa compreensão deste tema, desconstruamos e clarifiquemos os aspetos que entendemos que assim o merecem.

O primeiro aspeto prende-se com o significado que deve ser atribuído ao conceito de *empresas*, definindo, desta feita, o seu alcance. Atendendo a vários estudos já publicados sobre este tema¹⁶⁰, parece-nos que o conceito de empresas, fixado no artigo 104.º, n.º 2 da CRP, acolhe não só as empresas societárias e todas as demais pessoas coletivas, que exerçam atividade económica e, por isso, tributadas em IRC, mas também as empresas individuais ou singulares, tributadas em sede de IRS, o que faz com que a base de tributação do rendimento, em ambas as situações, deva ser feita de acordo com o mesmo princípio constitucional.

Queremos salientar a utilização do advérbio “fundamentalmente” por parte do legislador. No nosso entender, na base do artigo 104.º, n.º 2, o legislador não procurou que a diretriz do mesmo fosse absoluta, incluindo, para isso este advérbio no normativo, assumindo assim, a existência de exceções à regra. Deixou, o legislador, desta forma, aberta a possibilidade de a norma ceder, em determinadas situações, perante outros interesses constitucionalmente relevantes¹⁶¹. Através da leitura do artigo 104.º, n.º 2 da CRP verificámos que a tributação terá que ser feita fundamentalmente pelo rendimento real, contudo, o preceito em análise não nos indica quais os procedimentos para apurar esse rendimento.

Consagrou-se, desta forma, na LGT, dois procedimentos de avaliação: a avaliação direta (ou método direto) e a avaliação indireta (método indireto).

Neste sentido, as empresas que são tributadas em sede de IRC, assim como as que o são em sede de IRS, ao determinarem os seus rendimentos com base na contabilidade organizada, segundo o regime

¹⁵⁸ Artigo 104.º - (Impostos) (...) 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

¹⁵⁹ Este não determina que o pagamento dos impostos tenha por base a medida da fruição dos bens ou serviços públicos, mas sim a medida da capacidade que cada um tem de contribuir para o erário público. Desta forma, deverão pagar imposto na mesma medida, aqueles que terão a mesma capacidade contributiva (igualdade horizontal) e deverão pagar imposto diferente aqueles que apresentem diferentes capacidades para contribuir (igualdade vertical).

¹⁶⁰ Tomemos como exemplo Silva, Filipe. (2013) *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*, página 11, ISCTE, Lisboa.

¹⁶¹ Como poderá ser o caso da justa repartição dos encargos tributários, ou o combate à fraude e evasão fiscal.

estipulado CIRC, é-lhes imposto um conjunto de obrigações contabilísticas no processo de determinação do seu lucro tributável, seguindo o entendimento do n.º3 do artigo 17.º do CIRC.

Como sabemos, será com base na contabilidade e na declaração do contribuinte que se determinará a sua matéria coletável. Desta forma, estaremos perante o chamado método direto e a base tributável que daqui se obtém é denominada de *rendimento real efetivo*.

O interesse na persecução de um sistema justo e igualitário tem-se manifestado ao longo dos tempos no nosso sistema fiscal. Um desses exemplos foi através da elaboração de um regime de tributação das empresas assente no seu rendimento real, em contraposição ao rendimento normal.

Mas estará esta “justiça” a ser alcançada através deste princípio constitucional¹⁶²?

Entende Casalta Nabais que o artigo 104º da CRP constitui uma imperiosa necessidade de o legislador ordinário moldar o sistema fiscal em inteira coerência com o desenvolvimento do sistema económica. Defende ainda o autor que, hoje em dia, há uma inclinação clara no sentido de o recorte fiscal ser afastado do texto constitucional, como tal, entende que este preceito deveria ser eliminado numa próxima revisão constitucional¹⁶³.

Muitas das dificuldades geradas por este preceito assentam nas restrições assumidas pelo próprio legislador¹⁶⁴ e outras decorrem das dificuldades práticas em conseguir uma aplicação correta e consistente com tal exigência constitucional, conduzindo a legislação portuguesa por caminhos que praticamente afastam a tributação do rendimento real¹⁶⁵.

Deste modo, pretende-se que seja tributado o rendimento efetivamente obtido pela empresa evitando a tributação de valores presumidos

Atente-se concretamente, que, quando nos referimos à tributação do rendimento real esta traduz-se num princípio de justiça fiscal visto que garante aos contribuintes uma tributação no limite e com respeito pelas suas capacidades económicas. Ora, ao tributar certas despesas, nomeadamente as sujeitas a tributações autónomas, claramente esta atuação não se adequam ao preceito constitucional.

¹⁶²vide Acórdão Tribunal Constitucional n.º 638/2020, Processo n.º 676/2018 ”a solução da Administração Tributária infringe também o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado no artigo 104º, 2 da Constituição, dado que os grupos de sociedades que se encontrem numa situação como a da Requerente acabam sendo tributados por um rendimento que efetivamente não obtiveram, porquanto se trata de um rendimento que não corresponde ao rendimento que económica e contabilisticamente foi apurado – sendo que efetivamente o lucro tributável que a Requerente apurou nos anos de 2003 a 2013, e pelo qual foi objeto, nesses exercícios, de tributação em IRC, não teve em conta todos os correspondentes gastos incorridos no desenvolvimento da sua atividade empresarial, porquanto os encargos financeiros com a aquisição de partes de capital social das sociedades dominadas não foram objeto de qualquer dedução, como o referido princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real inequivocamente o exigiria.”

¹⁶³ Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Almedina. Pp. 441.

¹⁶⁴ Só refere que “a tributação das empresas” incidirá sobre o rendimento real, desconsiderando, portanto, os restantes sujeitos passivos; num plano material, utiliza a expressão “fundamentalmente” sobre o seu rendimento real”, o que permitirá entendimentos diversos quanto à exclusiva vinculação ao rendimento real para efeitos de tributação.

¹⁶⁵ Lourenço, Maria. (2014). *O paradigma do rendimento real - Contributos para a (Des)Construção de um Mito* in Revista Fiscal n.º 4, Julho-Agosto. pp. 8-21.

A concretização deste princípio expressa-se através de várias perspetivas: os impostos estão agrupados consoante o facto tributário, rendimento ou consumo, cada imposto que integra a sua categoria e deve cumprir as previsões da categoria, isto é, não podemos tributar o rendimento segundo as regras de tributação do consumo¹⁶⁶.

A tributação autónoma será assim exemplo paradigmático do incumprimento do princípio tributação das empresas pelo seu rendimento real, visto que se encontra inserida no IRC, sendo este um imposto que tributa rendimento, sendo certo que não cumpre nenhuma norma prevista para o IRC, já que não incide sobre qualquer lucro, e porque não é um imposto de formação sucessiva, *não traduz a capacidade contributiva*.

Ainda no seguimento do entendimento de Casalta Nabais, este defende que as tributações autónomas constituem um imposto inadmissível, paralelo ao IRC, que descaracterizam a tributação pelo rendimento real, sendo claramente violadoras do preceituado no artigo 104.º, número 2 da CRP, porquanto ainda que este refira que a tributação deve ser feita fundamentalmente pelo lucro real, deixando uma margem ao legislador para legislar em sentido oposto, não permite manifestamente a tributação de despesa encapotada como tributação de rendimento¹⁶⁷. Considera ainda, este autor, que a tributação autónoma constitui uma verdadeira perversão do nosso sistema de tributação do rendimento das empresas, tornando a atividade empresarial numa atividade fortemente penalizada ou mesmo de alto risco¹⁶⁸

4.4. Dedutibilidade das Tributações Autónomas – a controvérsia

As empresas precisam de suportar determinados encargos com vista à obtenção de rendimentos, numa lógica de maximização do lucro, logo, é por demais evidente que se torna necessário deduzir o maior número destas despesas no campo do apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas, de forma a facilitar essa mesma maximização do lucro.

Para este efeito, entendamos que a contabilidade e a fiscalidade prosseguem objetivos distintos¹⁶⁹, sendo necessário introduzir nas componentes do resultado contabilístico as respetivas correções fiscais, nomeadamente através dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

Como vimos anteriormente, o regime das tributações autónomas abrange algumas despesas que concorrem para o cálculo do lucro tributável e, simultaneamente, impõe um agravamento das taxas caso

¹⁶⁶ Ferreira, Rita. (2015). *A Tributação Autónoma das Ajudas de Custo*. (Tese de Mestrado em Direito Fiscal). UCP. Lisboa.

¹⁶⁷ Considera o autor que “(...) ao lado do IRC, se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que a sustente, a tributação das empresas, o que é de todo inadmissível.” in Casalta Nabais, J. (2013) *Ainda fará sentido o art.º 104.º da Constituição?*. Cadernos de Justiça Tributária, n.º 01, Julho/Setembro. pp 32.

¹⁶⁸ Casalta Nabais, J. (2015). *Introdução ao direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina. pp 37.

¹⁶⁹ Existe entre estes (direito fiscal e direito contabilístico) uma dependência parcial.

a entidade apresente prejuízo fiscal¹⁷⁰. Procura-se penalizar mais gravosamente os sujeitos passivos que incorrem naquele tipo de despesas num contexto de dificuldades financeiras.

Para melhor compreensão deste tema, é importante relembrar que o valor do imposto a pagar é calculado, como sabemos, com base no resultado contabilístico (ou resultado antes do imposto, como é comumente chamado), deduzido das correções estabelecidas no próprio CIRC. Este resultado contabilístico inclui, como não poderia deixar de ser, os gastos decorrentes de outros impostos, os quais são tratados como qualquer outro gasto e integrados para efeitos de apuramento do lucro ou prejuízo contabilístico.

O CIRC não afasta este tratamento contabilístico dos gastos fiscais e parafiscais, considerando que os mesmos são gastos dedutíveis na mesma medida da generalidade dos gastos e encargos suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Este constitui o tratamento aplicável, em sede de IRC da generalidade dos impostos¹⁷¹ excluindo-se apenas os encargos com impostos explicitados na alínea a), e aqui também, b) do número 1 do artigo 23º-A do CIRC.

O conceito de encargo dedutível em sede de IRC surge no artigo 23.º do respetivo diploma legal, neste consideram-se dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Em suma, são considerados gastos dedutíveis todos aqueles que demonstrem ser indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Por outras palavras, os impostos suportados pelo sujeito passivo constituem, em regra, gastos dedutíveis em sede de IRC, encontrando-se as únicas exceções a esta regra dispostas no artigo suprarreferido. A lista presente no artigo 23.º do CIRC não se mostra taxativa, antes sim, meramente exemplificativa, podendo existir outros gastos que possam ser considerados dedutíveis em termos fiscais¹⁷².

Tratando o tema do prejuízo fiscal em sede de tributações autónomas e no que toca à dedutibilidade (ou não) das mesmas, relembremos o entendimento de Helena Martins. Esta defende que “no caso de a empresa apurar prejuízo fiscal, a não dedutibilidade não redundaria numa tributação efetiva”¹⁷³. Neste seguimento, e em face de IRS e IRC, sendo o rendimento tributável zero, estaríamos perante 0% de imposto a pagar; por sua vez, em sede de despesas sobre as quais recaiam as tributações autónomas (rendimentos implícitos em sede do regime atual) estaremos perante rendimento tributável, independentemente de estarmos perante um rendimento efetivo ou um prejuízo fiscal¹⁷⁴. Fazendo uso

¹⁷⁰ Artigo 88.º, n.º 14.

¹⁷¹ I.e., IMT, IMI, Imposto do Selo, IVA.

¹⁷² Moreira, Adriana. (2018). *A Dedutibilidade das Tributações Autónomas*. (Dissertação de Mestrado). FDUL, Lisboa. Pp. 24.

¹⁷³ Martins, Helena. *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. in Catarino, J. Ricardo & Guimarães, V. Branco. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna* (2ª ed.). Coimbra: Almedina. Pp. 293.

¹⁷⁴ No caso das cooperativas e as micro, pequenas e médias empresas, a taxa agravada em caso de prejuízo fiscal não é aplicável quando:

deste entendimento, é, mais uma vez, perceptível a discórdia face à inclusão da tributação autónoma no cerne dos impostos sobre rendimentos.

Segundo o STA¹⁷⁵, a essência das tributações autónomas impõe a recusa da dedutibilidade dos encargos fiscais suportados com as mesmas. Segundo este, essa recusa é evidente relativamente àquelas despesas que não são, elas mesmas, dedutíveis para efeitos de determinação da matéria tributável, como é o caso das *despesas não documentadas*. Mas também nos casos em que as tributações incidem sobre encargos fiscalmente dedutíveis, mal se compreenderia que a intenção do legislador, que é a de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução, fosse depois contrariada pela dedução dos encargos com essas tributações.

É compreensível que a tributação autónoma tem a finalidade de fazer face à complexidade e controlo de despesas provenientes de carácter empresarial e de carácter pessoal, através do desincentivo à realização das mesmas, com o objetivo de compensar a perda de receita fiscal decorrente dessa realização, consistindo, numa redução do montante dos custos dedutíveis na determinação da matéria tributável.

Como tal, até que ponto faria sentido que fosse permitir a dedução dos encargos com a tributação autónoma?

Estas questões estenderam-se até 2013, quer à doutrina, quer à jurisprudência. Segundo o nosso estudo, com a alteração do artigo 23º-A, parece claro que o legislador entende que as tributações autónomas se incluem no conceito de IRC e que, por essa razão, não deverão ser deduzidas à coleta do mesmo.

Na opinião do CAAD, no seu processo n.º 79/2014-T, a dúvida acerca da dedutibilidade das tributações autónomas no âmbito da anterior redação do CIRC surge em consequência da *margem interpretativa* criada pela conjugação de duas normas: por um lado, o princípio geral de dedutibilidade de encargos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente, os de natureza fiscal e parafiscal, que resultava do artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do CIRC e por outro lado, a regra de não dedutibilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 45.^{o176} do mesmo Código, nos termos da qual não eram dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável o IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.

Submetida a questão múltiplas vezes à apreciação do tribunal arbitral esta tributação gerou dezenas de decisões que, quando apreciada a questão de mérito suscitada, concluíram pela indedutibilidade fiscal

-
- i) o sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas relativas à entrega da Modelo 22 e Informação Empresarial Simplificada (IES), relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos aí previstos;
 - ii) os períodos de tributação de 2020 e 2021 correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

¹⁷⁵ Suportado pelo STA no processo 0146/16 de 27 de setembro 2017.

¹⁷⁶ Atual 23º-A CIRC.

dos encargos suportados com a tributação autónoma para efeitos de apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas.

A instância arbitral, em síntese, decidiu que, pese embora as tributações autónomas não serem IRC *stricto sensu*, o seu espírito subjaz ao espírito do IRC, pelo que a correta articulação e integração no sistema do IRC determinará que as normas, por terem assumidamente um carácter anti-abuso, devem seguir a regra do IRC que não permite a sua dedução ao apuramento do imposto.

Façamos, agora, bom uso deste capítulo para efeitos de compreensão do artigo 23º-A, n.º 1, alínea a):

- i) De acordo com a maioria da doutrina, e em face do exposto, a questão da dedutibilidade das tributações autónomas ao lucro tributável ficou então sanada: nos períodos de tributação até 2013, pela jurisprudência, na medida em que a posição dominante concluiu no sentido da não dedutibilidade das tributações autónomas à coleta do IRC; e, por via legislativa, a partir de 2014, com a inclusão das tributações autónomas na alínea a) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC.
- ii) Através do nosso estudo, defendemos que, ao proibir que a tributação autónoma possa ser deduzida ao lucro tributável pelo IRC, a norma contida no artigo suprarreferido afronta, claramente, o princípio constitucional da tributação pelo lucro real das empresas. Essa norma prevalece sobre a norma geral, permissiva, vinculada pelo artigo 23, n.º 1 e n.º 2, al. f) do CIRC, violando o princípio constitucional contido no artigo 104, n.º 2 da CRP.
- iii) Acreditamos que há uma incoerência da norma proibitiva que não é completa. Não faz sentido, na nossa opinião, que um encargo incorrido pela empresa, como seja, por exemplo, o caso das ajudas de custo seja deduzido na determinação do lucro tributável pelo IRC, ao mesmo tempo em que seja proibida a dedução da tributação autónoma que recai sobre o mesmo encargo¹⁷⁷.

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.

- iv) Esclarecida, no entendimento da Jurisprudência, a questão da não dedutibilidade das tributações autónomas ao cálculo do lucro tributável em IRC, a figura das tributações autónomas não voltou a assumir o seu carácter pacífico, pois que, a alteração ao artigo 23.º-A do CIRC com a inclusão expressa das tributações autónomas enquanto IRC veio despoletar novas reações tanto da doutrina como dos contribuintes, no geral, sobre esta temática e, como tal, levadas à Jurisprudência.

A própria AT entende que “sendo este o objetivo da tributação autónoma – de reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução dos custos sobre os quais incide, para além do combate à evasão fiscal -, não poderá ser a mesma, através da dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício, constituir fator de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador”¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Dedução feita ao abrigo do CIRC, artigo 23-A, n.º 1, al. a), e 23, n.º 2, al. d) e, em consonância com a orientação constitucional prevista na CRP, art. 104, n.º 2.

¹⁷⁸ Processo n.º 209/2013-T, de 24 de fevereiro 2014.

O Supremo Tribunal Administrativo, no seu processo 0146/16 entendeu que, mesmo após esta adição do art. 23º-A, a sua incorreção terminológica é compreensível, “na medida em que parece reconduzir a espécie tributária tributações autónomas ao IRC (permanecendo o legislador no mesmo erro), não configura uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a consagrar uma interpretação possível da lei anterior”¹⁷⁹.

4.4.1. O regime da dedutibilidade face às despesas não documentadas

Façamos agora uso das disposições dos artigos 23.º e 23.º-A do Código de IRC, que acima tratamos para efeitos da tributação autónoma, aplicando agora o entendimento no que respeita às despesas não documentadas.

O legislador fiscal, no âmbito dos encargos fiscais dedutíveis (ou não), ao reportar-se aos gastos e perdas, distinguiu intencionalmente as despesas e, nomeadamente, as despesas não documentadas (*vide* artigos 23º e 23º-A e 88º do CIRC).

Como bem vimos anteriormente, existem regimes distintos em relação à comprovação de gastos e de despesas. O gasto diminui o lucro tributável para efeitos de IRC, como tal, a comprovação da sua existência está sujeita 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.

A comprovação dos gastos é feita através de documento comprovativo que contenha, pelo menos, os elementos mencionados no n.º 4 do artigo 23.º que, para além dos dados relativos à identificação do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, deverá incluir a quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados o valor da contraprestação e data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Despesa não documentada é, por sua vez, como já tratámos, o evento financeiro consubstanciado na aquisição de bem, direito ou serviço, associado a pagamento, sem que haja documento justificativo adequado que contenha dados suficientes - como data, valor, natureza da despesa e, principalmente, identificação do beneficiário. Estas despesas estão na fronteira da ilicitude e elisão fiscal, em face do desconhecimento da natureza de tais despesas ou do beneficiário, o que determina a impossibilidade de dedução na determinação da matéria tributável para efeitos de IRC, mas em outras despesas, as mesmas são dedutíveis, embora também estejam sujeitas a tributação autónoma.

Quanto a estas últimas, a justificação centrou-se na dificuldade de controlar a justificação empresarial de determinadas despesas, que também podem ser efetivas despesas da esfera pessoal, bem como podem integrar a atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, provocando a erosão da base tributável.

¹⁷⁹ STA no processo 0146/16 de 27 de setembro 2017.

Neste sentido, Rui Morais afirma que o objetivo terá sido o de tentar evitar que, através de despesas, “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis [...]; ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes [...]. A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar impostos”¹⁸⁰.

Na redação resultante da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, “[p]ara a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. Segundo o entendimento corrente, e que se depreende dos trabalhos preparatórios, a nova formulação verbal, ao deixar de fazer menção ao requisito de indispensabilidade dos gastos, que constava da primitiva redação da norma, visou implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade, passando a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto¹⁸¹.

O artigo 17.º, n.º 3, do CIRC, para que remete o artigo 123.º, n.º 1, do mesmo código, na parte que mais interessa considerar, refere que de modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

- a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;
- b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes;”

Ora, as empresas precisam de suportar determinados encargos com vista à obtenção de rendimentos, numa lógica de maximização do lucro, logo, é por demais evidente que se torna necessário deduzir o maior número destas despesas no campo do apuramento do lucro tributável das pessoas coletivas, de forma a facilitar essa mesma maximização do lucro.

De todas as referidas disposições, conclui-se que são dedutíveis, para a determinação do lucro tributável, todos os gastos e perdas que tenham conexão com a atividade empresarial (artigo 23.º), com *exclusão*, entre outras, das despesas não documentadas (artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b)).

Por outro lado, para efeito do controlo do lucro tributável, sobre o sujeito passivo incidem *obrigações acessórias* que não se cingem às obrigações declarativas, como a referente à declaração periódica de rendimentos (artigo 120.º), mas incluem obrigações contabilísticas, como as mencionadas nas referidas disposições dos artigos 17.º, n.º 3, e 123.º, n.º 1 e n.º 2, alínea a), que pressupõem que o lucro tributável seja determinado com base na contabilidade. Ou seja, o ponto de partida da quantificação

¹⁸⁰ Morais, Rui. (2014). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. Pp. 172.

¹⁸¹ Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 30 de junho de 2013.

da base tributável é o resultado líquido do exercício, o qual se apura através dos registos contabilísticos¹⁸².

Estamos assim perante despesas que, por um lado, não são consideradas gastos no IRS empresarial e no IRC e, por outro lado, são objeto desta tributação autónoma.

A tributação das despesas não documentadas (em especial) consiste, em última análise, num mecanismo de supressão de uma parte dos gastos dedutíveis em IRC. Esta acaba por indiretamente promover aumento de arrecadação do IRC em razão da anulação parcial dos gastos dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável pelo referido imposto sobre rendimentos.

Após tudo o acima exposto, compreendamos que, *se não é dedutível* a despesa não documentada, então, *esta não procura reduzir ou diferir o IRC* devido, como tal, na perspetiva do contribuinte que realiza a despesa, a regra que criou essa modalidade de tributação autónoma não pode, ao menos diretamente, ser classificada como medida anti-abuso em face do IRC

A falta de inclusão deste tipo de despesa no patamar da dedutibilidade é, atualmente, uma verdadeira e manifesta violação do Princípio da Tributação do Rendimento Real, plasmado no artigo 104.º n.º2 da Constituição da República Portuguesa.

4.5. Carácter sancionatório das despesas não documentadas

Para corretamente abordarmos esta questão, relembremos a natureza do *imposto*. Este é pacificamente entendido como sendo uma prestação: pecuniária¹⁸³, coativa¹⁸⁴, definitiva¹⁸⁵, unilateral¹⁸⁶, exigida pelo Estado ou outros entes públicos¹⁸⁷ e sem carácter de sancção¹⁸⁸, pois não se destina a punir atos ilícitos¹⁸⁹.

Vamos classificar os ilícitos considerando a natureza ou espécie do interesse lesado. Assim podemos distinguir o ilícito penal, o ilícito civil e o ilícito administrativo: (i) o ilícito penal implica a violação de bens jurídicos básicos na defesa da comunidade e da paz social (por ex., o furto ou tráfico de droga), ou seja, violação de bens fundamentais na vida em sociedade. A reação típica é criminalizar a conduta e aplicar uma pena; (ii) O ilícito civil (p. ex., negócio ou contrato ferido de nulidade absoluta)

¹⁸² CAAD Processo n.º 29/2020-T, de 30 de dezembro 2020. Disponível em <https://caad.org.pt/>.

¹⁸³ Por ser suscetível de avaliação em dinheiro (nem sempre foi assim; no feudalismo era vulgar o pagamento de impostos em géneros ou atividades).

¹⁸⁴ A obrigação do imposto surge unicamente por força da lei, não derivando de qualquer convenção entre o Estado e os particulares.

¹⁸⁵ O contribuinte não é reembolsado ou indemnizado do dinheiro do imposto (não é o caso dos reembolsos do IRS ou IRC por retenções na fonte/pagamentos por conta em excesso).

¹⁸⁶ Por não conferir qualquer contrapartida por parte do Estado (distingue-se da taxa em que essa contrapartida existe).

¹⁸⁷ O Estado pode ser substituído no papel de sujeito ativo de obrigações fiscais, quer num âmbito territorial restrito - autarquias locais, quer num mais vasto - a comunidade europeia. Tem em vista à realização de fins públicos, destinando-se essencialmente a cobrir as despesas públicas.

¹⁸⁸ Sublinhado nosso.

¹⁸⁹ Distingue-se das multas.

implica uma violação de interesses (patrimoniais ou não) particulares de um determinado sujeito. Este tipo de ilícito pode implicar o nascimento de uma obrigação de indemnização e/ou invalidade do ato. (iii) O ilícito administrativo (p. ex., atividades não licenciadas) expressa a violação do interesse público do bom funcionamento da Administração Pública. A reação pode ser a declaração de invalidade do ato e também uma eventual responsabilidade indemnizatória¹⁹⁰.

Se nos socorrermos do previsto nos artigos 1.º e 2.º do RGIT, e sem nos alongarmos muito, constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, que infrinja as normas reguladoras/ordenadoras tributárias. A infração tributária “será considerada, assim, como a violação de um comando tributário suscetível de provocar uma sanção de tipo penal, de tipo punitivo”¹⁹¹.

Assim, umas vezes a infração tributária afeta apenas o património do sujeito ativo e, portanto, a sanção, que terá natureza civil, não punitiva, visa apenas reconstituir o mesmo; outras vezes, a infração poderá ter natureza administrativa quando a declaração ocorre fora do prazo legal e perturba o exercício das atividades do Fisco. Por fim, poderá ser penalmente punida, quando, por exemplo, há falsificação de declarações, uma vez que há uma afrontação da ordem jurídica e social.

A solução do Direito português foi de que as infrações tributárias nem sempre têm a mesma natureza. Porém, esta ideia não entende que as ilicitudes tributárias civis sejam infrações tributárias, uma vez que as suas sanções, os juros de mora, por exemplo, não têm natureza punitiva, ou seja, as infrações tributárias são aquelas que visam uma sanção repressiva ao infrator. Deste modo, as *infrações tributárias ou têm natureza penal ou administrativa*¹⁹².

Note-se que a sanção jurídica se apresenta apenas como a estatuição de uma norma sancionatória cuja previsão é a ilicitude¹⁹³. Esta ilicitude poderá revestir natureza distinta conforme a natureza da norma ordenadora, isto é, caso a mesma seja civil, administrativa, penal, tributária, outra.

Para efeitos do nosso estudo, as sanções tributárias são a consequência da prática de ilicitudes tributárias. Porém, a sanção tributária não atua sempre do mesmo modo, uma vez que as sanções não têm sempre as mesmas funções e o desvalor jurídico inerente à ilicitude da conduta violada não é sempre o mesmo. Deste modo, torna-se oportuno verificar os tipos de sanções tributárias existentes, de acordo com as funções que estas prosseguem.

Para efeitos da presente análise, dividiremos estas sanções quanto à sua função. Deste modo, as sanções poderão ter natureza compulsória, reconstitutivas, compensatórias, preventivas e punitivas¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Matos, Jorge. *Tributação de rendimentos ou atos ilícitos*. III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pp 5.

¹⁹¹ Martinez, Pedro. (2003). *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina. Pp. 334.

¹⁹² n.º 2, do artigo 2.º do RGIT.

¹⁹³ Ascensão, José. (1986). *O Direito – Introdução – Teoria Geral*. Lisboa: edição Gulbenkian. Pp. 45.

¹⁹⁴ Gomes, Nuno. *Direito penal fiscal*. (1983). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças. PP. 35 e ss.

As sanções compulsórias têm como função forçar psicologicamente alguém a adotar o comportamento a que está obrigado, ainda que intempestivo.

Quanto às sanções reconstitutivas, têm por função repor a ordem jurídica, como se não tivesse havido inobservância da norma. No âmbito das sanções tributárias reconstitutivas temos como exemplo paradigmático a execução fiscal, uma vez que com ela pretende-se obter a cobrança coerciva, na carência do pagamento voluntário do devedor tributário, mesmo com juros. O processo de execução fiscal está previsto nos artigos 148.º e ss do CPPT.

Ressalva-se que, aqui, estamo-nos a referir mais propriamente às execuções fiscais previstas na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do referido artigo, ou seja, as dívidas de tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais, bem como outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo e reembolsos ou reposições, pois, os processos relativos à execução de coimas e outras sanções pecuniárias previstas no RGIT assumem um âmbito punitivo.

Por sua vez, as sanções compensatórias têm carácter indemnizatório, pois pretende-se obter uma situação valorativamente equivalente à que existiria se não houvesse ilicitude, uma vez que não é possível a restituição da situação anterior, tendo em conta os lucros cessantes da importância não recebida. Como referimos anteriormente, os juros tributários compensatórios, como o próprio nome diz, são sanções compensatórias. Assim, como prevê o n.º 1 do artigo 35.º da LGT, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

Na esfera dos tipos de sanções temos ainda as sanções preventivas por si só. Estas não se podem confundir com as medidas preventivas que não pressupõem a verificação de qualquer ilicitude. Também não se podem confundir com os fins preventivos das sanções das infrações tributárias.

Por fim, temos as sanções punitivas, estas que se distinguem por terem uma maior reprovação da conduta do agente e um maior desvalor jurídico. Pelo exposto, estas sanções pressupõe a ideia de culpa. Segundo a classificação de Nuno de Sá Gomes, que temos vindo a seguir, as sanções punitivas designam-se por penas, estas que se subdividem em penas civis (exemplo, indignidade sucessória), penas administrativas (onde se enquadram as contraordenações) e as penas criminais (a que correspondem às reações impostas na lei quando a infração constitui um crime)¹⁹⁵.

Dado tudo o exposto ao longo deste projeto, *será normal que as empresas realizem, a sua atividade diária e continuas transações (de bens ou serviços), desacompanhadas dos correspondentes documentos justificativos?*

¹⁹⁵ Salgueiro, Orlando (2018). *Os fins das sanções das infrações tributárias.: enquadramento com sistema sancionatório geral*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses). FDUL. Lisboa. Pp. 30.

De acordo com o nosso estudo, deve a empresa discriminar, toda e qualquer operação não havendo lugar a exceções previstas para despesas, sejam estas dedutíveis ou não. Esta diretriz determina que, para cada lançamento contabilístico da empresa, deva haver um documento comprovativo, datados e suscetíveis de serem apresentados¹⁹⁶, pelo prazo de dez anos, durante os quais devem (estes documentos) ser conservados. Neste sentido, e retomando a essência das despesas não documentadas, podemos dizer que, realizando a empresa determinada despesa e não sendo capaz de a justificar com correspondente documento, incorrerá num incumprimento de obrigação legal. Seguindo este raciocínio, isto implicaria que a entidade estivesse assim em incumprimento.

Relembremos que o ilícito é antecedente de norma sancionadora caracterizado pela não apresentação do dito documento, que, incoerentemente, entendemos, tem como consequência direta a tributação autónoma. Em outras palavras, pode-se afirmar que o ato ilícito implica a incidência tributária.

Deste modo, podemos relacionar estas duas questões centrais (tributação autónoma sobre despesas não documentadas e apresentação de documentação).

Transposta a relação jurídica estabelecida pela tributação autónoma sobre despesas não documentadas, temos que se atuação da entidade ocorreu, deverá existir documento comprovativo, se não existir documento então estaremos presentes a um *ilícito* e conseqüentemente tributação autónoma sobre despesas não documentadas.

Temos assim duas realidades muito distintas: (i) a possibilidade de incidência de imposto sobre rendimento produto do ato ilícito e a (ii) da utilização do imposto como se fosse sanção por ato ilícito.

A primeira hipótese será compatível com a lei. De forma diferente, não terá recebimento a segunda hipótese na nossa realidade, fugindo, desde o primeiro instante à possibilidade de sanção na natureza do imposto. Deixemos assim assente que é permitido tributar o *produto do ilícito*, mas não se pode tributar o *ilícito como meio*.

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 tributação autónoma potencialmente suscetível a controvérsias¹⁹⁷.

Recorramos agora ao entendimento dos tribunais do CAAD, no seu processo nº 228/2020-T : “resulta das considerações expostas que as tributações autónomas têm diversas finalidades além da reditícia, destacando-se no caso das “despesas não documentadas”, a de prevenção da fraude e evasão fiscais (anti-abuso) e a sancionatória ou penalizadora, associadas ao facto de, provavelmente, ou em

¹⁹⁶ Art. 123, n.º 2, al. a) CIRC, 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.

¹⁹⁷ A própria AT, já admitiu a natureza sancionatória da TA no Acórdão CAAD relativo aos Processos nº 235/2020-T, Processo nº 228/2020-T e Processo nº 213/2020-T. Diz esta que “afrontaria a própria natureza e finalidade de dissuasão/sancionatória adstrita à tributação autónoma das «despesas não documentadas» “premiar” fiscalmente os contribuintes que se eximem da obrigação básica de contabilização e/ou declaração daquele tipo de despesas”.

muitos casos, aquelas despesas terem conexão com a distribuição de proventos que não serão tributados na esfera dos beneficiários (embora devessem sê-lo), ou que escapam à tributação em IVA, presumindo-se o inerente prejuízo para a Fazenda Pública e a desigualdade na repartição dos encargos públicos. A que acresce, eventualmente, poderem respeitar a atuações ilícitas, designadamente a práticas ilegais de corrupção”.

Abre aqui, o CAAD, na nossa opinião, tendo em conta o quão recente é este Acórdão¹⁹⁸, a possibilidade a várias conclusões:

- i) Admite este que a tributação das despesas não documentadas têm uma perspetiva anti-abuso, indo mais longe, e admitindo o seu carácter sancionatório/penalizador;
- ii) Admite ainda que estas despesas têm conexão com a distribuição de proventos que não serão tributados na esfera dos beneficiários – “embora devessem sê-lo” – esta expressão demonstra claramente a defesa pela correção desta questão.
- iii) “Ou que escapam à tributação em IVA” – Se levarmos este entendimento ao limite, podemos dizer que estas despesas podem ser facilmente aproximadas do regime do IVA.
- iv) Neste seguimento, gostaríamos de lançar mão do acórdão do STA de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12: “como é de concluir, a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa”.

Até que ponto poderá (ou não) a tributação sobre as despesas não documentadas ser considerada *uma sanção fiscal*?

Parece-nos que a tributação autónoma é, em si mesma, um *verdadeiro imposto-sanção*, na medida em que não tributa qualquer acréscimo patrimonial, e que nem considera o princípio da capacidade contributiva, muito embora esteja mais intimamente ligado ao IRS, também é tido em conta para o IRC.

Atendendo especificamente ao cariz das despesas não documentadas, estas entendem-se como *duplamente penalizadoras*: não obtendo determinada empresa lucro tributável a considerar, como será natural não terá lugar o pagamento do IRC. Se esta mesma empresa realizar despesas que entrem no recorde das não documentadas, previsto no artigo 88º, irá estar inevitável obrigada ao pagamento de tributação autónoma sobre as mesmas.

Esta obrigação será automaticamente gerada no momento em que realiza a despesa, independentemente de ter, ou não, reputado prejuízos fiscais no exercício considerado, sendo que, nesta eventualidade a taxa aplicável é agravada em 10% nos termos do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.

¹⁹⁸ Data da decisão 24 de março 2021.

Apoiando-nos também em numerosas decisões jurisprudenciais, acreditamos ter sido capazes de demonstrar, a obrigação legal de a empresa circunscrever todas as operações em documentos justificativos. Pode, deste modo, ser considerada, em tese, como sanção por ato ilícito, eis que sua incidência real se dá exatamente sobre conduta proibida em lei.

Esta afirmação, ou seja, o carácter sancionatório auferido à tributação autónoma sobre despesas não documentadas descaracteriza essa modalidade de tributação como imposto visto que, segundo a doutrina majoritária, o imposto não pode ter essa natureza.

Outra questão que nos caberá abordar é a possibilidade de considerarmos a tributação autónoma sobre despesas não documentadas como norma anti-abuso.

A importância do tratamento de temas relacionados com *fraude e planeamento fiscal* abusivo tem levado os Estados a introduzir medidas inovadoras, que se alongam para além das fronteiras, as chamadas “medidas anti-abuso”, indispensáveis aos ordenamentos jurídico-fiscais, centrando-se em medidas mais ativas ou defensivas¹⁹⁹ consoante o problema²⁰⁰.

Normas anti-abuso serão aquelas que têm por finalidade tornar tributariamente ineficazes atos ou negócios jurídicos artificialmente ou fraudulentamente dirigidos à redução ou diferimento de impostos²⁰¹. Inclusive, conseguimos encontrar posição que entende que a tributação autónoma é, em si mesma, uma específica cláusula anti-abuso *sui generis*, uma vez que visa tributar uma vantagem patrimonial através da realização de despesa, que se traduz na diminuição do lucro tributável, tendo como objetivo último a elisão fiscal.

Seguindo este entendimento esta cláusula colimaria na anulação de negócios ou a sua realização sob determinadas condições, o que não se verifica na tributação autónoma. Note-se que, não sendo dedutível, a *despesa não documentada não reduzirá o IRC devido*, logo, sob o ponto de vista do contribuinte que realiza a despesa, a regra que criou essa modalidade de tributação autónoma não pode integrar como parte das medidas anti-abuso em face do IRC. Desta forma, a tributação autónoma, pelas suas características, não pode ser reduzida norma anti-abuso que tem por objetivo *preservar o lucro tributável*.

¹⁹⁹ As medidas defensivas visam a preservação da base tributável ou evitar a utilização abusiva dos regimes fiscais (ver Teixeira, Gloria. (2021). *Glossário Fiscal*. Coimbra: Almedina.

²⁰⁰ Teixeira, Gloria. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

²⁰¹ LGT, art. 38º, nº 2.

Considerações Finais

Com este trabalho acreditamos ter conseguido cumprir com o propósito a que nos dedicamos inicialmente.

Em suma, verificamos que os objetivos da tributação autónoma são essencialmente dois: tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS, e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam diminuir o lucro tributável, consubstanciando uma forma de evasão fiscal.

Este regime, da tributação autónoma é constituído, para o efeito, por um conjunto de modalidades de despesas. São estas i) os encargos com viaturas, ii) as despesas de representação, iii) o pagamento a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável, iv) as ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria, v) os lucros distribuídos as entidades isentas de IRC, vi) as compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes, vii) a tributação sobre as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinado, viii) Despesas não documentadas, havendo ainda a possibilidade de ix) o agravamento das taxas de tributação autónoma quando verificado prejuízo fiscal.

Quanto ao seu âmbito de aplicação, conseguimos restringir a incidência da tributação autónoma sobre três situações distintas: i) determinados rendimentos, como consta do artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC que refere as importâncias pagas a trabalhadores a título de compensações ou prémios; ii) determinados encargos dedutíveis, como os encargos com a aquisição de viaturas, previstos no artigo 88.º, n.º 3 CIRC e iii) sobre determinados encargos não dedutíveis, previsto no artigo 88.º, n.º 1 CIRC.

Especificamente no que se refere às despesas não documentadas, como seja para as restantes despesas deste regime: não nos parece correto tributá-las enquanto de rendimento.

Note-se que face a uma empresa que não obteve qualquer lucro tributável, não haverá lugar ao pagamento de IRC, no entanto se realizou despesas não documentadas ou restantes previstas no artigo 88.º será obrigada pagar tributação autónoma. Esta obrigação será automaticamente gerada no momento em que realiza a despesa, independentemente de ter, ou não, reputado prejuízos fiscais no exercício considerado, sendo que, nesta eventualidade a taxa aplicável é agravada em 10% nos termos do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.

Assim, e no que respeita às despesas não documentadas a tributação autónoma apresenta-se, salvo melhor opinião, como duplamente penalizadoras. Vamos mais longe, posicionando-nos junto da doutrina que admite que esta é um verdadeiro imposto-sanção, na medida em que não tributa qualquer acréscimo patrimonial, nem tão-pouco tem consideração o princípio da capacidade contributiva para efeitos da sua aplicação, contrariando a própria Constituição no que respeita ao princípio constitucional do art 104.º, n.º 2 CRP.

Esta afirmação, ou seja, o caráter sancionatório auferido à tributação autónoma sobre despesas não documentadas, descaracteriza essa modalidade de tributação como imposto, visto que o imposto não pode ter natureza sancionatória.

Quanto à tributação autónoma sobre a despesa não documentada enquanto norma anti-abuso, conseguimos encontrar posição que entende que a tributação autónoma é, em si mesma, uma específica cláusula anti abuso *sui generis*, uma vez que visa tributar uma vantagem patrimonial através da realização de despesa, que se traduz na diminuição do lucro tributável, tendo como objetivo último a elisão fiscal. Esta cláusula culminaria na anulação de negócios ou a sua realização sob determinadas condições, o que não se verifica na tributação autónoma.

Seguindo a definição de cláusula anti-abuso esta terá como principal objetivo preservar o lucro tributável. A despesa não documentada, não afetará o lucro tributável, como tal, não reduzirá IRC devido. No ponto de vista do contribuinte que realiza a despesa, visto que a despesa não documentada não afeta o lucro tributável, não pode a tributação autónoma face às despesas não documentadas ser considerada medida anti-abuso, ou seja, como medida que permitiria preservar o lucro tributável.

Quanto a soluções possíveis para o enquadramento deste regime, não nos parece, em boa consciência e respeito pela integridade do sistema fiscal, que possa ser possível manter este enquadramento e ao mesmo tempo manter o princípio constitucional do art 104º, nº 2 CRP. Como tal, uma possibilidade seria, apoiando-nos no entendimento de parte da doutrina, que, na próxima revisão constitucional, este princípio fosse removido do enquadramento jurídico, visto que se retiraria o princípio da tributação da empresa pelo seu lucro real, desbloqueando esta questão problemática.

Todavia, mais do que alteração constitucional, parece-nos sim que tributação autónoma está mais próxima dos IEC do que dos impostos sobre o rendimento. Se, para este efeito, ponderarmos os três indicadores de capacidade contributiva ou manifestações de riqueza suscetíveis de incidência de imposto, percebe-se o rendimento, património e consumo, “despesa” estará associada ao “consumo” e não ao rendimento. Estando o IRC enquadrado no âmbito do rendimento, por sua vez, as tributações autónomas em IRC, serão aplicadas ao consumo ou à despesa.

Com o auxílio do entendimento anterior, consideramos pacífico que o CIRC, Código onde atualmente se integram as tributações autónomas, tem uma natureza bastante diferente destas. O IRC é assim um imposto direto, periódico, que recai sobre o rendimento e com uma natureza fiscal. Este, quando contraposto frente à tributação autónoma, torna-se notório, que esta não é dotada de nenhuma das particularidades do primeiro: tem finalidade extrafiscal, formação instantânea e de obrigação única, e é aplicada ao consumo ou à despesa, nunca diretamente ao rendimento.

No que respeita à distinção entre impostos diretos e indiretos, as tributações autónomas serão integradas enquanto imposto indireto muito mais facilmente que direto.

Veja-se ainda que a razão de ser da tributação autónoma se enquadra modelarmente na dupla função que os IECs apresentam, i.e., angariação de receita e abrangendo o que não se consegue tributar em IRS, agregando a isto o objetivo, defendido como primordial de desincentivo à realização de certas despesas.

A incidência objetiva destas também se mostra sincrónica com a dos IECs na medida em que a tributação autónoma só incide sobre os contribuintes que realizam as despesas que constituem a sua incidência objetiva, o que igualmente contribui para a sua aceitação social.

Face ao acima exposto, e embora todas as suas similitudes, foi-nos possível encontrar uma característica distinta desta tributação face aos IECs: o facto de se tratar de um imposto que incide sobre o valor da despesa realizada, em vez de se tratar de um que incide sobre a quantidade do produto a tributar. Mesmo assim, isto apenas nos permitiu concluir que esta deveria ser considerada autêntico imposto indireto, não sendo prejudicada pela afirmação do legislador no artigo 23º-A/nº1/al. a) do CIRC.

Com efeito, salvo melhor opinião, a tributação autónoma configura hoje um imposto arrivista e dotado de um objeto e função muito diferentes dos impostos sobre o rendimento das pessoas e do seu objetivo inicial. Incide atualmente sobre tipos muito distintos de realidades económicas, passando a ser tributados, por exemplo, montantes que possuem por natureza algo indemnizatório e que podem, ou não, ser sequer dedutíveis pela empresa; tratam-se de factos tributários que se encontram, portanto, desprovidos de capacidade contributiva relevante em sede de rendimento revelado, numa solução que mais parece configurar um imposto especial sobre o consumo destes bens e cuja conformidade constitucional nos levanta sérias dúvidas.

É assim da nossa opinião, que estamos, hoje, diante um imposto com múltiplas facetas e que carece de um profundo estudo dogmático que enquadre o que julgamos ser a sua inegável modificação; por agora, aqueles vários factos tributários apenas têm em comum a ocorrência da sua arrecadação e pagamento ter lugar no quadro do IRC, face ao qual entendemos que possui uma materialidade muito distinta.

A título de conclusão, entendemos assim que a tributação autónoma, na generalidade, é um regime que, de base, já se mostrou incorreto e, na nossa opinião, inconstitucional, pois, como vimos, contrária ao entendimento do artigo 104º, nº 2 da CRP. Relembremos que este artigo determina a tributação da empresa pelo seu rendimento real, ou seja, do verdadeiro rendimento efetivamente auferido pelo contribuinte. Como conseguimos apurar, excetuando-se a tributação autónoma que recai sobre os lucros distribuídos as entidades isentas de IRC, nenhuma das restantes é efetivamente tributação sobre o rendimento, mas sim despesa ou consumo.

Como solução, apresentamos a aproximação das restantes modalidades de tributação autónoma aos impostos sobre o consumo.

Quando às despesas não documentadas, enquanto objeto específico deste trabalho, acreditamos que devem, também estas, ser retiradas do CIRC. Na nossa opinião, ao permitirmos a tributação face a despesas não documentadas, o legislador não só está a demonstrar a busca efetivamente face à receita como também o seu consentimento face à prática deste tipo de despesas.

Entendamos que a contabilidade de uma empresa necessita ser documentada, como vimos, e que para efeito de prova os documentos devem ser mantidos em boa ordem durante um período de 10 anos. Mas como pode o legislador permitir despesas não documentadas “desde que” o sujeito passivo destas

pague 50% ou 70% (se em prejuízo fiscal) à autoridade tributária? Na nossa opinião, corremos o risco de quem pratica este tipo de comportamentos não se sentir desincentivado ao fazê-lo, mas o contrário, consoante os benefícios que poderão advir desse comportamento – nomeadamente no que se refere à contratos e acordos negociais.

Possivelmente quando foi criada esta modalidade, faria sentido procurando o legislador “levantar o manto” das despesas “obscuras”, i.e. confidenciais, das empresas, mas, e a pandemia que temos vindo a ultrapassar nos provou isso mesmo, o mundo está cada vez mais informatizado. Em consequência, o reporte financeiro e contabilístico está mais “rígido”, mais controlado. Parece-nos hoje muito mais difícil as empresas praticarem este tipo de despesas, inconscientemente, para efeito de tributação autónoma, visto que todas os sistemas informáticos estão também preparados para que este reporte seja o mais detalhado possível.

Desta forma, para além desta tributação adicional não nos fazer sentido numa perspetiva de inserção no código dos impostos sobre os rendimentos, nem face à realidade contabilística atual, também não nos parece coerente “permitir” este tipo de despesas “ocultas” *desde que* recaia uma tributação adicional sobre as mesmas. Diríamos mais, se o objetivo é impedir a evasão/fraude fiscal, ou seja, a ocultação do beneficiário, origem, natureza ou finalidade, face às despesas não documentadas, não deveria impedir-se este tipo de despesas na sua totalidade, pudessem ser praticadas, e não procurar desincentivá-las – projetando um caráter de receita sobre as mesmas?

Outra questão que este trabalho nos permitiu levantar foi o quanto esta tributação afeta negativamente pequenas empresas na prática de alguns gastos essenciais à sua atividade por receio desses gastos caírem na esfera das tributações autónomas e a empresa ter assim de suportar uma das elevadas taxas elencadas no artigo 88.º do CIRC.

Parece-nos assim que reunimos condições necessárias para este regime não poder continuar a ser preterido devendo ser revisto:

- 1) Estando o IRC enquadrado no âmbito do rendimento, por sua vez, as tributações autónomas em IRC, serão aplicadas ao consumo ou à despesa;
- 2) Em específico as despesas não documentadas, não reúnem as condições necessárias para serem consideradas parte integrante do imposto sobre o rendimento;
- 3) A tributação autónoma enquadra-se modelarmente na dupla função que os IECs apresentam - angariação de receita e abrangendo o que não se consegue tributar em IRS, agregando a isto o objetivo, defendido como primordial de desincentivo à realização de certas despesas;
- 4) A incidência objetiva destas também se mostra coincidente com a dos IECs na medida em que a tributação autónoma só incide sobre os contribuintes que realizam as despesas que constituem a sua incidência objetiva, o que igualmente contribui para a sua aceitação social;
- 5) Assemelham-se assim impostos especiais sobre o consumo – na grande generalidade – ou remuneração em espécie, com exceção da que recai sobre os lucros distribuídos as entidades isentas de IRC;

6) Parece-nos irrisório a taxa agravada aplicada a uma empresa que está em prejuízo fiscal, como tal, não pagará IRC, e mesmo assim, se realizou despesas não documentadas ou restantes previstas no artigo 88º, será obrigada pagar tributação autónoma – apresentam carácter duplamente penalizador;

7) Demonstramos também que as tributações autónomas, em geral, e as despesas não documentadas em específico, constituem um verdadeiro imposto-sanção, que, por sua vez, não se insere na definição de clausula anti-abuso;

8) Comprovamos ainda que este regime de tributação é contrário aos princípios da capacidade contributiva, conexo à tributação das empresas pelo seu rendimento real, princípios estes essenciais da manutenção do sistema fiscal;

9) Especificamente no que trata as despesas não documentadas, entendemos que esta tem uma índole permissiva e descaradamente rediticia atribuída pelo legislador;

10) Embora não inicialmente, aquando da sua criação, mas atualmente, dada toda a informatização e evolução tecnológica, parece-nos que hoje, que o papel probatório exigido à apresentação de despesas é cada vez menos fundamental, visto que os sistemas estão criados e preparados para reportar todas as informações necessárias à correta comprovação: finalidade, origem, natureza e beneficiário;

11) Dado todo o facilitismo proporcionado pela informatização na atualidade, de forma a cumprir com a rigidez do reporte contabilístico para efeitos fiscais, parece-nos possível assumir, que a maioria das empresas que efetua despesas deste tipo o faz com consciência deste facto, como tal, com caráter de ocultação;

12) Quanto às grandes e médias empresas que, dado o volume da sua contabilidade, necessitam destes sistemas, acreditamos que aqui efetivamente temos um carácter creditício;

13) Vamos mais longe, defendemos ainda que os pequenos negócios/empresas familiares estão a ser, não raras vezes, afastadas da realização destas despesas por receio do pagamento das taxas exageradas de tributação autónoma.

Após tudo o que expusemos anteriormente, é da nossa opinião que este regime deverá ser revisto com urgência, de forma a corrigi-lo com especial diligência no que respeita à tributação das despesas não documentadas.

Referência Bibliográficas

- Ascensão, José. (1986). *O Direito – Introdução – Teoria Geral*. Lisboa: edição Gulbenkian.
- Azevedo, Walcemir M. (2017). A tributação autónoma no âmbito do IRC. (Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas), ISCTE, Lisboa.
- Courinha, Gustavo L. (2019). *Manual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Coimbra: Almedina.
- Casalta Nabais, J. (2013) *Ainda fará sentido o art.º 104.º da Constituição?*. Cadernos de Justiça Tributária, n.º 01, julho/setembro.
- Casalta Nabais, J. (2015). *Introdução ao direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina.
- Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Catarino, Ricardo J. & Guimarães, Branco V. coord. (2013). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina.
- Dinis, Ana & Martins, António & Lopes, Cidália (2016). *A tributação autónoma em Portugal: um caso especial da tributação sobre as sociedades?*. XXVI Jornadas Luso-Espanhola.
- Dinis, Ana & Martins, António & Lopes, Cidália. (2019). *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal: Empirical evidence of the Portuguese chartered. Accounting, Economics, and Law: A Convivium*.
- Ferreira, Catarina. (2018). *Tributação Autónoma*. (Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade). UCP. Lisboa.
- Franco, Paula. (2008) Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo. Revista “Fiscalidade”, edição TOC 96.
- Gomes, Nuno. *Direito penal fiscal*. (1983). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças
- Lourenço, Maria. (2014). *O paradigma do rendimento real*. in Revista Fiscal, n.º 4, julho agosto.
- Martinez, Pedro. (2003). *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina
- Matos, Jorge. *Tributação de rendimentos ou actos ilícitos*. III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- Menezes Cordeiro. (1997). *Manual de direito do trabalho*. Coimbra: Almedina.
- Mesquita, Maria R. (2014) *A Tributação Autónoma no CIRC - A sua (in)coerência*. Faculdade de Direito, UCP.
- Morais, Rui. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Morais, Rui. (2014). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina.
- Moreira, Adriana. (2018). *A Dedutibilidade das Tributações Autónomas*. (Dissertação de Mestrado). FDUL, Lisboa.
- Porto, Manuel L. (1970). *O imposto das transacções —tipo a adoptar*. Boletim de Ciências Económicas XV. Coimbra.
- Rego, Carlos E. S. (2011). *Tributações Autónomas um factor de (in)justiça fiscal?*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. ISCTE. Lisboa.
- Salgueiro, Orlando (2018). *Os fins das sanções das infrações tributárias: enquadramento com sistema sancionatório geral*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses). FDUL. Lisboa.

Sanches, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Silva, Alves. (2015). *As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo*. Revista TOC, n.º 180.

Silva, Filipe. (2013) *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*. ISCTE, Lisboa.

Sousa, Andreia & Silva, Adriana Filipa Jesus. (2017). *As tributações autónomas no sistema fiscal português*. Revista TOC.

Teixeira, Gloria. (2021). *Glossário Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Idem (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

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

Vasques, Sérgio. (2013) *O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo.*, in *Cadernos de IVA*. Coimbra: Almedina.

Veloso, Luís. (2012) *Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal*. (Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário). Universidade do Minho.

Revista Online:

Costa, Elsa. (19 de fevereiro 2021). *Prejuízo fiscal – Penalização das taxas de tributação autónoma*.

Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniaocolumnistas/detalhe/prejuizo-fiscal--penalizacao-das-taxas-de-tributacao-autonoma>.

Dinis, Ana, Martins, António & Lopes, Cidália. (12 de outubro 2019). *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal: Empirical evidence of the Portuguese chartered*. Accounting, Economics, and Law: A Convivium.

Disponível em <https://doi.org/10.1515/ael-2019-0023>.

Franco, Telma (8 de junho 2021). *Portugal entra no top 10 dos países mais atrativos para investimento direto estrangeiro*. Comunicado de Imprensa, EY.

Disponível em: https://www.ey.com/pt_pt/news/2021/06/portugal-entra-no-top-10-dos-paises-mais-atrativos-para-investimento-direto-estrangeiro.

Xavier, Cecília. (17 de maio 2005) *A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito*. 75 anos do nascimento da IGF. Capítulo 1.

Disponível em:

https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/ceciliaxavier/ceciliaxavier_tema.htm.

Pesquisa documentos oficiais

<https://www.pordata.pt>.

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

<https://doi.org/10.1787/9789264038127-en>.