

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A Tributação Autónoma: Uma análise Jurisprudencial e Doutrinária

Miguel Marquês de Mendonça

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado, ISCTE-IUL

Co-Orientador:

Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar ISCTE-
IUL

Outubro, 2023

iscte

CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

Departamento de Economia Política

Tributação Autónoma: uma análise Jurisprudencial e Doutrinária

Miguel Marquês de Mendonça

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado, ISCTE-IUL

Co-Orientador:

Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar ISCTE-
IUL

Outubro, 2023

Dedico a todos aqueles que me acompanharam neste percurso,

“Não sou nada.

Nunca serei nada.

Não posso querer ser nada.

Á parte disso, tenho em mim todos os sonhos do mundo.”

Fernando Pessoa

Agradecimento

Aos meus Pais, por todo o acompanhamento, esforço e carinho ao longo de toda a minha vida, em especial na académica, e por me demonstrarem que com persistência, luta e respeito chegamos onde queremos.

À minha irmã, por me ter tratado sempre como um filho e por sonhar sempre mais comigo, mesmo em momentos de descrença, e demonstrar-me que sou capaz.

À minha Avó Celeste, à minha tia São, ao meu tio Carlos, e às minhas primas Madalena e Matilde que sempre me trataram como neto, filho e irmão e que ficam contentes pelas minhas conquistas tanto quanto eu.

A toda a minha restante família, por me terem visto crescer e por me acompanharem.

Aos que já cá não estão para presenciar este momento, mas sei que gostariam de ver este esforço e feito.

À Marta Amorim, à Sofia Vences, à Rita Fernandes, por terem acompanhado todo o meu caminho académico e demonstrado o conceito de família fora de casa.

Ao Rodrigo, à Mariana e à Margarida por todos os momentos que passámos, e pela amizade.

À Catarina, por me conhecer melhor do que ninguém.

Ao Afonso e ao David, por me conhecerem desde que me lembro.

À Inês, ao Miguel e ao Pedro por me terem acolhido tão bem neste Mestrado e terem acompanhado todos os desesperos.

Ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos e ao Professor Doutor Luís Vasconcelos Abreu por todo o acompanhamento ao longo do presente estudo e nesta fase académica.

E por fim, ao João, por tudo o que és para mim,

A todos, o meu obrigado!

Resumo

O instituto da Tributação Autónoma levanta, desde o seu surgimento, no pós regime corporativista, diversas questões quanto à sua aplicabilidade, natureza e constitucionalidade.

A verdade é que esta Tributação surge no ordenamento jurídico português em 1974, visando tributar as despesas confidenciais e/ou não documentadas tendo vindo, posteriormente e de forma gradual, a surgir cada uma das Tributações Autónomas que hoje conhecemos.

Existem diversas questões controvertidas, relativamente a estas taxas de Tributação Autónoma, que mereceram e merecem a pronúncia das várias fontes de Direito, como a Doutrina e a Jurisprudência, e com que aqui procuramos sustentar o nosso estudo.

O presente trabalho procura, então, uma clarificação do instituto da Tributação Autónoma, em especial em sede de IRC, abordando momentaneamente o regime de IRS, relativamente às questões com que a doutrina e a jurisprudência se têm vindo a defrontar ao longo dos anos – como a sua natureza e constitucionalidade.

Ainda, e de forma a um entendimento do instituto num todo, procuramos uma pequena abordagem a todas as Tributações Autónomas existentes, explicando a sua origem e finalidade, bem como a sua (in)dedutibilidade e agravamento em caso de prejuízo fiscal.

Procuramos, então, uma simplificação do regime, bem como a sua explicação através de demonstração de doutrina e jurisprudência para que seja possível ao leitor, através de uma leitura breve, perceber um instituto que se tem vindo a demonstrar tão complexo.

Palavras-Chave: Tributação Autónoma; Tributação do Rendimento Real; Impostos; Tributo; Despesas; IRC.

Abstract

Since its emergence in the post-corporatist regime, the Autonomous Taxation institute has raised several questions regarding its applicability, nature, and constitutionality.

The truth is that this Taxation appeared in the Portuguese legal system in 1974, taxing confidential and/or undocumented expenses and, subsequently and gradually, each of the Autonomous Taxations that we know today came into being, and there was also a development at percentage level.

There are several controversial issues, regarding these Autonomous Taxation rates, which deserved and deserve the pronouncement of the various sources of Law, such as doctrine and jurisprudence, and with which we seek to support our study here.

The present work seeks, then, to clarify the institute of Autonomous Taxation, especially in terms of IRC, momentarily addressing the IRS regime, in relation to the issues that doctrine and jurisprudence have been facing throughout the years – such as its nature and constitutionality.

Furthermore, to understand the institute, we seek a small approach to all existing Autonomous Taxes, explaining their origin and purpose, as well as their (in)deductibility and worsening in the case of tax losses.

We seek, then, a simplification of the regime and its explanation through a demonstration of doctrine and jurisprudence so that it is possible for the reader, through a brief reading, to understand an institute that has proven to be so complex.

Key words: Autonomous Taxation; Real Income Taxation; Taxes; Tribute; Expenses; IRC.

Índice

<i>Agradecimento</i>	<i>iii</i>
<i>Resumo</i>	<i>v</i>
<i>Abstract</i>	<i>vii</i>
<i>Glossário de Siglas</i>	<i>x</i>
<i>Introdução</i>	<i>1</i>
<i>Capítulo I – Linhas estruturantes da Tributação Autónoma</i>	<i>5</i>
1.1. O surgimento da Tributação Autónoma e o Desenvolvimento Legislativo	5
1.2. Natureza da Tributação Autónoma – Uma questão doutrinária.....	8
1.3. A Tributação Autónoma e o Envolvimento Constitucional – Diversos momentos de intervenção do Tribunal Constitucional	16
1.4. Um desvio ao combate à evasão Fiscal?	28
<i>Capítulo II - A Tributação Autónoma em sede de IRS (breve referência)</i>	<i>30</i>
<i>Capítulo III - A Tributação Autónoma em sede de IRC</i>	<i>32</i>
3.1. As despesas não documentadas.....	32
3.2. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias, motos ou motociclos	37
3.3. As despesas de representação.....	40
3.4. Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável	43
3.5. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.....	45
3.6. Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial.....	47
3.7. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações e gastos ou encargos relativos a bónus, a gestores, administradores ou gerentes	49
3.7.1. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou 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	50
3.7.2. Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.....	55
3.8. Tributação Autónoma sobre empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados.....	57
3.9. A situação de prejuízo fiscal	59
<i>Conclusão</i>	<i>61</i>
<i>Bibliografia</i>	<i>66</i>

Glossário de Siglas

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa;

CC – Código Civil;

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

CRP – Constituição da República Portuguesa;

DL – Decreto-Lei;

ENI – Empresário em Nome Individual;

GNV – Gás Natural Veicular;

GPL – Gás de Petróleo Liquidefeito;

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo;

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado;

LGT – Lei Geral Tributária;

N.º - Número;

P – Página;

Pp – Páginas;

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias;

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico;

Ss – Seguintes.

Introdução

O presente estudo visa contribuir para a concretização doutrinária e jurisprudencial do instituto da Tributação Autónoma, no âmbito do Direito Fiscal das Empresas, que tem vindo a ser objeto de discussão nestas duas fontes de Direito.

Primeiro que tudo, e tendo em conta o desenvolvimento que conhecemos no instituto da Tributação Autónoma, consideramos relevante um desenvolvimento histórico, procurando os momentos mais importantes, de grande desenvolvimento do instituto.

Assim, no primeiro capítulo, procuramos definir as linhas estruturantes da Tributação Autónoma.

Para o devido efeito, realizamos um estudo do contexto histórico inicial da Tributação Autónoma, desde a sua primeira referência no Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto originado pela prioritária reforma fiscal do pós-Estado Novo, e com o objetivo de tributar o que se seriam as despesas confidenciais, bem como a sua integração nos Códigos do Imposto sobre o Rendimento (CIRS e CIRC) através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, e os diversos momentos de surgimento das diversas Tributações Autónomas que hoje constam no nosso ordenamento jurídico aquando da menção individual de cada uma delas.

Posteriormente, e tendo em conta a dificuldade da doutrina na definição do presente instituto, interessa-nos um estudo relativamente à classificação da Tributação Autónoma face à diversa tipologia de tributos existentes, e previstos, no ordenamento jurídico fiscal. Define o artigo 103.º da CRP que o sistema fiscal tem como objetivo gerar receitas para fazer face a despesas públicas bem como distribuir, de forma justa, o rendimento e a riqueza, mas, como bem sabemos, o sistema fiscal poderá ter objetivos extrafiscais, o que acreditamos aqui ser o caso.

O instituto aqui objeto de estudo é, de facto, particular, levando a que a doutrina se tenha debatido ao longo do tempo com posições dispersas quanto à natureza da Tributação Autónoma enquanto imposto sobre o rendimento ou sobre a despesa. Neste sentido, procuramos a divisão das posições em causa e toda a sua argumentação para que nos seja possível construir um desenvolvimento teórico para sustentar a posição posteriormente adotada.

Ainda relativamente à natureza desta tributação consideramos importante a sua classificação face à periodicidade de imposto, levantando-se questões relativamente à aplicação retroativa da lei fiscal, questão que surgiu aquando do aumento de uma das taxas de Tributação Autónoma no meio de um ano fiscal.

Existe ainda doutrina que considera relevante a classificação da Tributação Autónoma enquanto norma antiabuso e antielisiva, sobre o qual faremos algumas considerações introdutórias.

A nível jurisprudencial, como não poderia deixar de ser, reservamos uma parte do estudo para discutir a envolvente constitucional da Tributação Autónoma, através dos momentos de pronúncia do Tribunal Constitucional ao longo da existência desta Tributação, dita, especial.

Assim, estatui o artigo 104.º, n.º 2, da CRP que a tributação das empresas é feita, fundamentalmente, pela tributação do rendimento real. Assim, consideramos relevante uma análise relativamente ao conceito de tributação do rendimento real para que nos sejam possíveis as considerações posteriores e, com isto, mencionar os conceitos de rendimento que têm surgido na doutrina em consequência do nosso sistema fiscal.

Ao logo do tempo levantaram-se diversas questões quanto a este normativo constitucional e à sua coexistência com a Tributação Autónoma, pelo que procuramos entender se se deverá considerar esta tributação conforme a Constituição, sendo que, tal como anteriormente referido, se abre a discussão da inserção desta Tributação na categoria de tributação do rendimento ou tributação de despesas.

Ainda, a título constitucional consideramos relevante uma breve referência à proibição genérica de retroatividade fiscal, por forma a sustentar a periodicidade do imposto, questão que terá sido levantada e discutida na nossa jurisprudência.

Posteriormente, e tendo sido definido que a Tributação Autónoma surge com o objetivo de combate à evasão e fraude fiscais, foi possível verificar que existe doutrina recente, de uma vertente económica, que afirma que existe, neste momento, um afastamento do objetivo principal desta Tributação e que o aumento progressivo das suas taxas está relacionado primariamente com a arrecadação de receitas para o Estado, sobre o qual nos debruçaremos de forma breve.

No segundo capítulo, e tendo em conta não se tratar do nosso foco de estudo, deixamos nota de que a Tributação Autónoma não surge apenas no sentido de tributação das empresas, sendo também aplicável a determinadas pessoas singulares, pelo que consideramos relevante uma breve introdução e explicação do normativo no CIRS.

Por fim, no nosso terceiro capítulo, procuramos um estudo da Tributação Autónoma em sede de IRC mencionando cada uma das que constam no artigo 88.º do CIRC, e, assim, uma breve explicação individual de cada uma, bem como referências ao seu desenvolvimento e possíveis discussões que tenham surgido nas diversas instâncias.

Consideramos, ainda, relevante uma breve referência à Tributação Autónoma sobre empresas de produtos petrolíferos, tendo em conta que se poderá, de certa forma, aproximar da Tributação Autónoma da aquisição de veículos movidos a GNV e GPL, e que poderá ser considerada uma medida ambiental.

Ainda, e tendo em conta as diversas particularidades do instituto em estudo mencionamos a situação de prejuízo fiscal das empresas, que leva a um conseqüente agravamento das taxas aplicáveis a cada uma das despesas.

Existe, no nosso entendimento, a necessidade de referência relativamente à (in)dedutibilidade das despesas âmbito de Tributação Autónoma e que se encontram consagradas no âmbito do CIRC e CIRS.

Por fim, e tendo em conta o objetivo de estudo, procuramos, através do método dedutivo e da técnica de pesquisa bibliográfica e de jurisprudência recente ou mais relevante, incidente sobre o instituto da Tributação Autónoma ou sobre cada taxa de Tributação Autónoma, responder às questões controvertidas com que a estas duas fontes de Direito se têm vindo a debater ao longo dos tempos, como:

- i. Que tipo de tributo é a Tributação Autónoma? E qual a sua periodicidade?
- ii. Face ao princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, a Tributação Autónoma é, na verdade, tributação de rendimento ou tributação de despesa?
- iii. Relativamente às diversas taxas de Tributação Autónoma, serão todas consideradas tributação de despesa?
- iv. A Tributação Autónoma respeita os princípios da Constituição Fiscal?
- v. Existe, efetivamente, uma fuga do objetivo primário da Tributação Autónoma?
- vi. Para além dos objetivos de combate à evasão e fraude fiscais e de arrecadação de receita pública consideramos que poderá haver outros objetivos que têm vindo a surgir ao longo do tempo face às necessidades do ordenamento?

Por fim, acreditando que respondemos a todas as questões acima colocadas, considerámos, na conclusão, apresentar a nossa posição quanto ao instituto aqui em estudo que se mostra de tão complexa definição pela doutrina e pela jurisprudência.

Cumpre-nos, ainda, deixar nota de que o presente trabalho foi realizado com base no CIRC, com as alterações efetuadas até à redação e publicação da Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

Capítulo I – Linhas estruturantes da Tributação Autónoma

1.1. O surgimento da Tributação Autónoma e o Desenvolvimento Legislativo

Para que nos seja possível um melhor entendimento do estudo a desenvolver consideramos relevante que se realize, primariamente, um enquadramento teórico, a título de desenvolvimento do conceito de Tributação Autónoma, e da sua consagração legislativa.

Já no pós 25 de abril, em 1974, conseguimos aferir que a reforma fiscal era uma das tarefas prioritárias do Governo Provisório constituído, onde se procurava a racionalização e atenuação da carga fiscal sobre classes desfavorecidas, com vista a uma equitativa distribuição do rendimento na sociedade portuguesa¹. Assim, é-nos possível referir que, após a Revolução, do qual derivou o término do regime fascista, competia ao Governo intervir na procura da igualdade fiscal, por forma a corrigir desigualdades que constavam no nosso ordenamento jurídico-fiscal.

É, então, no Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, que verificamos a primeira referência à proibição de despesas confidenciais ou não documentadas, sob pena de multa², efetuadas pelas empresas comerciais ou industriais, bem como empresas com escrita devidamente organizada, que se dedicassem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias³, com o objetivo de desincentivar comportamentos que pudessem consubstanciar evasão ou fraude fiscais.

Em 1983, conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de junho, que procedeu a uma alteração do normativo acima mencionado, estabeleceu-se que as despesas que teriam sido proibidas anteriormente podiam mostrar-se necessárias ao bom prosseguimento das atividades comerciais. Assim, o legislador, não concordando com uma revogação total do preceito legal, veio estabelecer uma multa⁴ igual à despesa efetuada durante o exercício quando esse montante ultrapassasse 1% da faturação total da empresa no mesmo período.

¹ Vide o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, ponto 1.

² Encontrando-se esta consagrada no artigo 27.º, n.º 2 do diploma. Consideramos relevante ressaltar que o conceito de “multa” é utilizado pelo legislador pelo Decreto-Lei mencionado, mas que deverá ser considerada, aos dias de hoje, uma coima.

³ Vide artigo 27.º do referido diploma onde o legislador estatuiu “É proibido às empresas comerciais ou industriais e, bem assim, às empresas com escrita devidamente organizada que se dediquem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias efectuarem despesas confidenciais ou não documentadas.”.

⁴ Vide nota de rodapé 2, 2.ª parte.

Procurou-se, então, restringir o âmbito da proibição anteriormente instituída, por forma a que as empresas pudessem incorrer naquelas despesas para prossecução dos fins societários. No entanto, e tendo em conta a impossibilidade de aferir se as despesas se destinavam à prossecução do fim societário, o legislador adotou uma posição de limitação daquelas despesas, não deixando de serem puníveis aquelas que ultrapassassem os valores estabelecidos.

A alteração seguinte ocorreu com o Decreto-Lei n.º 167/86, de 27 de junho, reduzindo o limite de 1%, estabelecido no Decreto-Lei anterior, para 0,5%, tendo este derivado de uma decisão da Assembleia da República, sem especificação do fundamento no diploma legal, mas que acreditamos estar relacionado com a “necessidade” anteriormente alegada, destas despesas para o desenvolvimento das sociedades.

Posteriormente, com a aprovação do Orçamento de Estado de 1988, a Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro, procedeu a uma nova alteração do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, vindo estabelecer, no seu artigo 57.º, que as despesas já anteriormente punidas ficariam sujeitas à taxa de contribuição industrial agravada em 20%. Para além disso, a realização destas despesas era ainda penalizada, com multa de igual montante, quando ultrapassassem 2% da faturação total da sociedade.

Com a entrada em vigor do CIRC, pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, e a consequente revogação do Código da Contribuição Industrial, extinguiram-se as penalizações acima exploradas, havendo um momento de “vazio” normativo na penalização de incorrer em despesas confidenciais ou não documentadas.

CATARINA FERREIRA DE SOUSA⁵ refere, ainda, que antes da reforma de 1989, a tributação do rendimento das pessoas coletivas encontrava-se estabelecida em termos análogos ao das pessoas singulares. Mais refere que um dos aspetos mais controversos da reforma fiscal de 1989 estaria relacionado com o regime aplicável às despesas confidenciais ou não documentadas, uma vez que existia a não dedutibilidade destas despesas para efeitos fiscais, mas as empresas também não seriam punidas ou teriam qualquer obrigação adicional quando as realizassem, tendo em conta a lacuna existente.

⁵ SOUSA, Catarina Ferreira de – *Tributações Autónomas*, Dissertação de Mestrado para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade, Universidade Católica Portuguesa – Católica Porto Business School, julho de 2018, p.4. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/26561>.

Em todo o período temporal até aqui analisado, e tal como se pode depreender da leitura do estudo, não terá havido até aqui referência ao conceito de “Tributação Autónoma”, tendo esta surgido, apenas, no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, remetendo a tributação destas despesas para a tributação do rendimento das pessoas singulares e coletivas (IRS e IRC, respetivamente), para além de se encontrar prevista a sua não dedutibilidade fiscal. Ocorreu, no diploma acima mencionado, uma alteração a nível percentual da tributação aplicável a despesas confidenciais e não documentadas, para 10%.

Consideramos que, mesmo após as diversas alterações legais ocorridas ao longo do tempo, o diploma legal que mais alterou o paradigma da Tributação Autónoma terá sido a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, a qual revogou o estabelecido no Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e onde se terá implementado a integração das Tributações Autónomas nos diplomas que regulavam os impostos sobre o rendimento (CIRS e CIRC), sendo a liquidação a ser feita com a liquidação daqueles.

É também, neste diploma, que encontramos um alargamento da lista de situações sujeitas a Tributação Autónoma, tendo sido aqui incluídas as *(i)* despesas de representação; *(ii)* encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas; *(iii)* despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional e ali submetidas a um regime fiscal mais favorável. Ainda assim, o legislador permitia que o sujeito passivo pudesse provar que os encargos correspondiam a operações necessárias à prossecução do fim societário, com carácter normal e de montante não elevado, de forma a isentar o pagamento da mesma Tributação Autónoma.

Por sua vez, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, veio adicionar ao elenco das Tributações Autónomas os encargos com viaturas ligeiras mistas bem como a Lei n.º 35-B/2002, de 30 de dezembro, que veio acrescentar os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, sempre que o custo de aquisição fosse superior a 40.000 €.

As alterações posteriores a estas datas constituem, essencialmente, um agravamento das diversas taxas de tributação aplicáveis a determinadas despesas consideradas na linha de fronteira entre despesas pessoais e societárias, sobre as quais não se conseguirá aferir a sua verdadeira natureza.

Por fim, e de carácter avulso ao CIRC, surge a Tributação Autónoma para empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados, através da Lei n.º 64/2008, de 05 de dezembro.

1.2. *Natureza da Tributação Autónoma – Uma questão doutrinária*

A natureza da Tributação Autónoma tem vindo a levantar diversas questões a nível da doutrina e da jurisprudência, por se tratar de um instituto de difícil definição e delimitação⁶. Tal como anteriormente mencionado, a Tributação Autónoma, enquanto mecanismo e conceito, surge com o objetivo principal de combate à evasão e fraude fiscais evidentes no ordenamento jurídico⁷.

No entanto, e para que nos seja possível uma discussão relativamente à teoria fiscal, procedemos a uma clarificação deste instituto com base no normativo fiscal, bem como na doutrina e jurisprudência, para definição da sua natureza enquanto tributo.

Ora, e como bem sabemos, a tributação procura a arrecadação de receita pública, permitindo ao Estado servir os interesses da população, a nível de educação e saúde públicas, por exemplo, bem como os variados serviços públicos. Ou seja, podemos resumir-nos a uma frase mencionada por JOÃO RICARDO CATARINO, “*sem receitas não há Estado*”⁸ adicionado que, sem tributação não existe arrecadação de receitas suficientes para fazer face às necessidades do Estado.

Primeiro que tudo, o próprio artigo 103.º da CRP reforça o acima mencionado, o sistema fiscal tem dois objetivos, o de gerar receitas para fazer face a despesas públicas e contribuir para uma distribuição justa da riqueza.

Os tributos encontram-se definidos no artigo 4.º da LGT, embora não consagrando todas as suas características, mas que nos cumpre abaixo referir.

Os impostos assentam na capacidade contributiva dos sujeitos passivos revelada pelos seus rendimentos, ou utilização destes, e do património dos mesmos. As taxas, por sua vez, assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, evidenciando-se, então, uma contra-prestação do serviço público para com o sujeito passivo.

⁶ Assim é a forma como ANA PAULA DOURADO se refere ao instituto da Tributação Autónoma *in* DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, outubro de 2019, p. 187.

⁷ Segundo a doutrina, através deste tipo de despesas, agora tributadas, as empresas conseguem proceder a uma distribuição camuflada de lucros ou pagamentos, a funcionários, por exemplo, que nunca seriam tributados no beneficiário final.

⁸ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Almedina, 2021, p.16.

Por fim, as contribuições especiais assentam na obtenção, pelo sujeito passivo, de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens derivado de obras públicas ou criação / ampliação de serviços públicos e no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade.

Não podemos deixar de acompanhar as lições de JOÃO RICARDO CATARINO⁹, quando refere aquelas que consideram ser as características definidoras de cada um dos tributos aqui mencionados.

Vejamos, segundo este autor, os impostos têm sempre uma natureza patrimonial, definitiva, unilateral ou sem contraprestação, estabelecida por lei ou coativa, a favor de entidades que exerçam tarefas ou funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constitui sanção pela prática de atos ilícitos.

Por sua vez, as taxas comportam todas as características de um imposto, diferenciando-se pela relação bilateral, ou seja, onde o contribuinte poderá exigir uma contraprestação, não obstante não existir a necessidade de uma equivalência económica.

Por fim, as contribuições especiais têm subjacente a ideia de que os interessados incorrem numa prestação pública mesmo que não venham a usufruir da prestação, sendo definidas pelo autor como impostos especiais afetos a determinados fins.

Tal como é possível verificar, ao longo do presente estudo, e pelo ordenamento jurídico português, o legislador utilizou o conceito de “taxa” de Tributação Autónoma, nomeadamente na epígrafe dos artigos 88.º do CIRC, e 73.º do CIRS.

Não nos restam dúvidas de que a Tributação Autónoma preenche todos os pressupostos dos impostos, tendo em conta que em nada se define uma bilateralidade ou contraprestação¹⁰ com o sujeito passivo quando incorre neste tipo de despesas.

Aliás, a natureza da Tributação Autónoma, *per se*, não coaduna com a existência de uma contraprestação quando o próprio ordenamento jurídico influi que esta tributação existe para fazer face a evasão e fraude fiscais.

⁹ CATARINO, João Ricardo in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Reimpressão, Almedina, 2021, p.23.

¹⁰ Denote-se o estabelecido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 68/2007, Processo n.º 215/05 (Conseheiro Paulo Mota Pinto) disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070068.html>, quando se refere que “o conceito de taxa, por oposição ao de imposto, se caracteriza a partir da ‘bilateralidade’ ou ‘natureza sinalagmática’, ou seja, pela existência de uma contraprestação, por parte do Estado ou demais entidades públicas que justifica o seu pagamento(...). i.e., as taxas moderadoras aplicáveis no Sistema Nacional de Saúde.

Não existem sequer argumentos que se considerem válidos que possam enquadrar a Tributação Autónoma na categoria de taxa, portanto, tratar-se-á de um imposto¹¹.

No entanto, não consideramos suficiente uma classificação enquanto imposto, tendo em conta a diversidade de tipologia de imposto que se encontra no ordenamento jurídico. A verdade é que a classificação dos impostos pode ser realizada por diversos critérios, sendo o essencial a tipologia de imposto, sobre os rendimentos, sobre o património e sobre a despesa.

A título da Tributação Autónoma levantam-se, aqui, algumas questões bastante pertinentes. Da leitura do artigo 88.º do CIRC, é possível referir que ali se encontram sujeitas a tributação diversas despesas que as sociedades incorrem, no entanto, não deixa este instituto de estar consagrado no âmbito da tributação sobre o rendimento (quer a título societário – IRC – quer a título singular – IRS).

Segundo JOÃO RICARDO CATARINO¹², a tributação do rendimento tem como objeto o rendimento imputável ao exercício de uma atividade económica e os que, não tendo essa natureza, revelem qualquer outro aumento de poder aquisitivo, incluindo mais-valias, incrementos patrimoniais e quaisquer outros ganhos irregulares ou meramente fortuitos.

Relativamente à definição de tributação da despesa / consumo, somos a referir que o mesmo autor defende que serão aqueles que tributam o rendimento ou o património que é utilizado no consumo.

A verdade é que o enquadramento das Tributações Autónomas, enquanto imposto sobre o rendimento ou sobre a despesa, tem sido objeto de discussão nas diversas instâncias, pelo que, deixamos o exemplo da Decisão do CAAD n.º 188/2013-T¹³ onde a Requerente alega a inconstitucionalidade da tributação autónoma, enquanto dupla tributação, das despesas efetuadas – ou seja, a mesma considera que havendo aquelas despesas, e já tendo sido pagos impostos sobre o consumo como o IVA e IEC, a tributação autónoma sobre essas mesmas despesas influi em dupla tributação, inconstitucional no ordenamento jurídico português.

¹¹ *Vide*, neste sentido, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 401/2020, Processo n.º 586/19, 3.ª Secção (Conselheira Maria José Rangel de Mesquita), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200401.html>. Ainda neste sentido, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html> e Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, Processo n.º 150/12 (Conselheiro João Cura Mariano), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>.

¹² In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Reimpressão, Almedina, 2021, p. 25.

¹³ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/view.php?l=MjAxODA4MTcxMTU2MTUwLlA-xODggVCAyMDEzIC0gMjAxNC0wMS0wNiAtICBKVVVJU1BSVURFTkNJQSBE-ZWNpc2FvIEFyYml0cmFsLnBkZg%3D%3D>

Existe, então, doutrina que considera que a Tributação Autónoma deverá ser caracterizada como um imposto sobre o consumo tendo em conta que a capacidade de pagar este tipo de tributação não se revela pelos rendimentos das sociedades, mas sim pela concretização de determinadas despesas. Ou seja, o que aqui se defende é que a tributação do rendimento é global ou unitária, aguardando o fim do período económico para calcular a base tributável derivada do total de operações enquanto que a tributação autónoma é específica para o consumo, uma vez que cada despesa origina a tributação conseqüente¹⁴.

Consideramos ainda relevante mencionar a Decisão do CAAD n.º 106/2021-T¹⁵, principalmente quando se refere que a Tributação Autónoma é materialmente distinta do IRC, tendo em conta que não incide diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem um novo facto tributário.

Acompanhamos a posição de MARIA RITA MESQUITA¹⁶ quando refere que existe uma tendência para aproximar a Tributação Autónoma dos impostos especiais sobre o consumo (IEC). No entanto, ao contrário dos IEC a Tributação Autónoma não se repercute no preço final dos bens e despesas consagradas no âmbito deste instituto sobre o qual incide o nosso estudo. Mais refere a autora que o imposto geral sobre o consumo, o IVA, ou os IEC, têm um objetivo final diferente da Tributação Autónoma tendo em conta que nesta última não existe uma manifestação de riqueza ou aproveitamento dos gastos que deva ser tributada, mas sim um objetivo de dissuasão das sociedades em incorrer neste tipo de despesas.

Mais refere a autora que a Tributação Autónoma tem como fundamento a presunção de existência de rendimento que deixou de ser tributado, não só em sede de IRC como de IRS, mencionando ainda a Decisão do CAAD n.º 209/2013-T¹⁷ onde se refere que a Tributação Autónoma será uma forma, indireta, de tributar o rendimento através da despesa.

Aqui chegados, e mantendo-se a dúvida com que a doutrina se tem debatido ao longo dos anos, a Tributação Autónoma inclui-se na tributação do rendimento ou na tributação de despesa?

¹⁴ Vide DINIS, Ana Arromba – *A Tributação Autónoma em Portugal: uma abordagem jurisprudencial*, Edições Almedina S.A., setembro 2022, Barcelos, p.59.

¹⁵ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=5614>

¹⁶ MESQUITA, Maria Rita – *A tributação autónoma no IRC – A sua (in)coerência*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Escola de Direito do Porto, maio de 2014, pp. 30 e ss.

¹⁷ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=30&id=249.

Na Decisão do CAAD n.º 28/2019-T¹⁸ afirma-se que existem situações díspares que abrangem três tipologias de tributação autónoma (i) a tributação autónoma de determinados rendimentos (artigo 72.º do CIRS, e 88.º, n.º 11, do CIRC); (ii) tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (artigo 88.º, n.º 7 e 9, do CIRC) e, por fim, (iii) tributação autónoma de outros encargos independentemente da dedutibilidade (artigo 88.º, n.º 1 e 2, do CIRC).

Não acompanhamos a posição demonstrada na referida Decisão do CAAD, principalmente no que diz respeito à tributação autónoma, alegadamente sobre o rendimento, mencionada no artigo 88.º, n.º 11, do CIRC, sendo que o sujeito passivo desta tributação será a entidade que distribui os lucros e, assim, representará um exfluxo financeiro e não um rendimento recebido.

Consideramos relevante que se pense de uma perspetiva prática, a Tributação Autónoma é, no fundo, aplicada a determinadas despesas em que a sociedade incorre, que se refletem num exfluxo¹⁹ financeiro.

Assim, conclui-se que a Tributação Autónoma se deve inserir na tipologia de imposto sobre a despesa²⁰, por muito que vise a tributação de rendimentos dos sujeitos que, de alguma forma, se poderão aproveitar das despesas das sociedades âmbito de tributação no artigo 88.º do CIRC, e que acabariam por não ser tributados no âmbito de tributação do rendimento.

Então, tendo em consideração que a Tributação Autónoma se trata de um imposto sobre a despesa, tal como tem vindo a ser afirmado pela doutrina de forma reiterada, existem algumas características sobre as quais este instituto se deve considerar materialmente distinto do IRC²¹, tal como referido em diversos acórdãos de Tribunais Superiores.

Assim, ANA PAULA DOURADO²² refere a dificuldade de classificação e caracterização da Tributação Autónoma, definindo que é necessária a sua classificação a nível de periodicidade. É então imprescindível classificar este imposto enquanto um imposto de obrigação única ou imposto periódico, sendo relevante em matéria de Tributação Autónoma e retroatividade da lei fiscal, como teremos oportunidade de analisar.

¹⁸ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=28%2F2019&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4310.

¹⁹ Saída de fundos de uma sociedade para pagamento de despesas / gastos.

²⁰ Este é o entendimento da maior parte da doutrina, v. g. de NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, 2019, p. 575. e MARTINS, Helena Pegado – *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Almedina, 2021, p. 404.

²¹ Vide, por exemplo, DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A Tributação Autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC - A questão dos gastos com eventos promocionais in Estudos de Direito das Empresas e de Direito do Trabalho*, Almedina, 2023, p. 92.

²² DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição – Reimpressão, Almedina 2019, pp. 187 e ss.

No que diz respeito aos impostos periódicos, o facto tributário tem normalmente início no primeiro dia do ano ou período fiscal e só se encontra concluído no último dia desse ano ou período (factos tributários de formação sucessiva), como são os impostos sobre o rendimento, IRS e IRC. Ainda, na senda de ANA PAULA DOURADO, para efeitos de aplicação da lei no tempo, deve entender-se que os factos tributários objeto de Tributação Autónoma constituem factos tributários de obrigação única, sobre os quais teremos oportunidade de densificar o nosso estudo.

A nível de contextualização, enquanto imposto de obrigação única, parece-nos seguro referir que o facto gerador do imposto é a realização da despesa, em si, não havendo um facto de formação sucessiva ao longo do tempo, esgotando-se o mesmo no ato de realização da despesa²³, não obstante o facto de ser liquidada anualmente junto com o IRC.

Quanto a este facto não podemos deixar de referir o Acórdão n.º 617/2012²⁴, do Plenário do Tribunal Constitucional, onde se define que a Tributação Autónoma tributa cada despesa efetuada, em si mesma considerada, sendo a Tributação Autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar relacionada com a obtenção de um resultado líquido positivo.

Ali se definiu, então que “*o facto gerador do imposto é a própria realização de despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo (...)* Na tributação autónoma o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação”.

O Tribunal vem ainda resolver a questão da liquidação do imposto referindo que “*o facto de a liquidação (...) ser efectuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação (...) do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa*”.

²³ Sendo também esta a posição de DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 7.ª Edição – Reimpressão, Alameda 2022, p. 206, bem como na Decisão do CAAD n.º 7/2011-T, onde terá sido a Relatora.

²⁴ Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, Processo n.º 150/12 (Conselheiro João Cunha Mariano), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>.

Então, concluímos que a Tributação Autónoma se trata de um imposto sobre a despesa, de obrigação única, materialmente diferente do IRC que, por sua vez, se trata de uma tributação sobre o rendimento correspondente a um exercício fiscal. Assim, deverá considerar-se que a Tributação Autónoma incide sobre cada despesa, individualmente considerada, e não sobre as despesas consideradas num período fiscal, ao contrário do que se encontra evidente em IRC.

Para melhor densificação do nosso estudo consideramos relevante mencionar a Tributação Autónoma enquanto norma antiabuso ou antielisivas.

Segundo MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA²⁵: é inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal, quer no plano societário, a procura da minimização de encargos fiscais a suportar. Natural é afirmar que a diminuição dos impostos se pode fazer por diversas vias, que merecem a nossa devida atenção para que se consiga chegar a uma conclusão quanto à natureza antiabusiva ou antielisiva das tributações autónomas.

Não procurando uma explicação extensiva dos termos, há que referir as três formas que se considera, segundo aquele autor, para uma minimização de impostos a suportar, existindo, primeiramente, a gestão fiscal onde, de forma legítima e lícita, o contribuinte escolhe a via menos onerosa, fiscalmente, consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais, ou seja, comportamentos que aqui se apresentam seriam *intra legem*.

No entanto, os conceitos que se prendem com o nosso estudo são a elisão e a evasão, ou fraude, fiscais. Estabelece o próprio Parlamento Europeu²⁶ que a elisão fiscal se trata da “*utilização de instrumentos legais para pagar a menor quantidade de impostos possível*”. Por sua vez, estabelece também que a evasão, ou fraude fiscal, se consubstancia na “*utilização de instrumentos ilegais para não pagar (ou pagar menos) impostos*”.

Ainda, cumpre-nos adicionar algumas características aos conceitos acima mencionados para uma melhor perceção, pelo que acompanhamos a posição de MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, quando define que a elisão fiscal se traduz na prática de atos lícitos, ou seja, *intra legem*, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos. A intenção do legislador é, nitidamente, não permitir a poupança fiscal associada a este tipo de comportamentos não ilícitos, mas que de alguma forma desviam o escopo do sistema fiscal, promovendo-se posteriormente a correção de impostos.

²⁵ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4.ª Edição, Almedina, 2011, pp.415 e ss.

²⁶ Vide in <https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20150529STO61068/evasao-fiscal-vs-elisao-fiscal-explore-o-nosso-glossario-sobre-fiscalidade>, consultado a 05/06/2023.

Por sua vez, existe, também, uma distinção entre os conceitos de evasão e de fraude fiscais que consideramos relevante.

A evasão fiscal trata-se de atos e contratos atípicos ou anormais que têm como objetivo a diminuição dos impostos a pagar, através de aproveitamento de lacunas na lei ou da interpretação da lei para fins diversos daqueles que o legislador pretendia.

Por fim, a fraude fiscal deverá ser considerada uma violação direta da lei fiscal, permitindo que o sujeito passivo consiga defraudar a liquidação ou pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, e encontrando-se devidamente prevista nos artigos 103.º e 104.º do RGIT.

Então, a título mais penoso, a diminuição de impostos que pode ocorrer por evasão ou fraude fiscal, onde os sujeitos passivos diminuem ou isentam os seus pagamentos tributários, trespassam de certa forma a lei fiscal, e, portanto, a qual deverá ser considerada uma atuação *extra legem*.

Para fazer face a estas implicações existem diversas normas especiais antiabuso, não desconsiderando a cláusula “geral” que consta do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, onde se verifica uma sobreposição da substância sobre a forma, ou seja, e tal como se encontra previsto no normativo, existe uma desconsideração dos atos para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Tal como anteriormente referido, a Tributação Autónoma surge, com o intuito de desincentivar as sociedades, ou pessoas singulares no âmbito de atividade empresarial, no recurso a certas despesas, presumivelmente em nada relacionadas com a causa empresarial, que visam obter uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos²⁷.

A Decisão do CAAD n.º 106/2021-T explana, em exatidão, o pensamento que acompanhamos, quando refere que “(...) a base de incidência da tributação autónoma se não traduz num rendimento líquido, mas num custo dedutível transformado excecionalmente em objeto de tributação, correspondendo a uma sanção legal que se destina a reduzir a vantagem fiscal que poderia resultar de despesas injustificadas ou excessivas”.

Então, e como bem conclui esta Decisão, as Tributações Autónomas têm a natureza de normas antiabuso, destinando-se a desencorajar as sociedades a procurar as situações especiais que visam obter uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos.

²⁷ Vide, em concordância com o referido, a posição adotada na Decisão do CAAD n.º 106/2021-T, (Carlos Fernandes Cadilha).

Acompanhamos, também, RUI MARQUES²⁸ quando o mesmo afirma que existe uma natureza antiabuso face a determinados encargos empresariais, parcialmente, duvidosos que podem ter como objetivo “mascarar” o verdadeiro rendimento real dos sujeitos passivos e, portanto, poderá considerar-se que a Tributação Autónoma pode ser vista como *mecanismo sancionatório de contornos “impróprios”* uma vez que, sendo verdadeiros impostos, têm um conteúdo sancionatório, o que não se verifica nos impostos.

1.3. A Tributação Autónoma e o Envolvimento Constitucional – Diversos momentos de intervenção do Tribunal Constitucional

A Tributação Autónoma, enquanto instituto de combate à evasão e fraude fiscais levantou, e levanta, algumas questões constitucionais que acreditamos necessárias de discutir para um melhor envolvimento com o próprio instituto.

FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES²⁹ refere que uma das disciplinas cuja influência mais se repercute no moderno Direito Fiscal é o Direito Constitucional. No entanto, inicialmente o Direito Fiscal encontrava-se inerentemente ligado à contabilidade e não surgiria, tão pouco, como uma doutrina teórica ligada ao Direito Constitucional.

O mesmo autor refere que ALBERTO XAVIER³⁰ terá sido o primeiro autor a tomar a posição de autonomia do Direito Fiscal tendo em conta as particularidades valorativas e institucionais da disciplina que, de algum modo, revelam uma especial teleologia de meios e fins, no contexto mais amplo de Direito Público. No entanto, terá sido JOSÉ MANUEL CARDOSO DA COSTA³¹ a fazer a primeira menção a um “Direito Fiscal Constitucional” tendo em conta a importância da interconexão verificada entre as matérias fiscais e constitucionais ainda que com particular relevo para questões como o “poder de tributar” ou as “garantias dos contribuintes”.

²⁸ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela Lei e Jurisprudência*, CIDEEFF, Universidade de Lisboa, n.º 5/2022, p.7, disponível em https://www.cidceff.pt/xms/files/Arquivo/2022/CIDEEFF_WP_5-2022_final_-002-.pdf.

²⁹ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020.

³⁰ XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Livraria Petrony, Lisboa 1974, p. 24 *apud* FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, 2020, Lisboa, p. 29.

³¹ COSTA, Manuel Cardoso da – *Curso de Direito Fiscal*, 1972 *apud* FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, 2020, Lisboa, p. 30.

Por sua vez, JOSÉ CASALTA NABAIS³² retomou um conjunto de temas de Direito Fiscal e Direito Constitucional, sendo, na opinião de FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES aquela que se aproxima mais de um Direito Fiscal constitucionalizado, tendo sido mencionado na obra o pressuposto de “dever fundamental de pagar impostos”, como característica imanente à estrutura normativa de um Estado Fiscal.

Mais recentemente, ANA PAULA DOURADO³³ versou sobre a mesma discussão de temas situados no espectro de um Direito Fiscal intercetado por diversas questões de Direito Administrativo e Direito Constitucional. A autora procede a um estabelecimento de critérios de análise, havendo a necessidade de adequação do princípio da legalidade ao novo contexto relacional em que se inserem o legislador, a Administração e os contribuintes.

Concordamos, então, com FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES quando este refere que o “*Direito Fiscal (...) um direito de sobreposição (...) torna-se exigível que (...) a respetiva abertura se amplie ao próprio Direito Constitucional para (...) liberdade criativa do legislador, obter um conjunto de instrumentos interpretativos adequados à permanente necessidade de aferir a conformidade constitucional de cada solução fiscal*”.

Subentende-se, então, resolvida a questão da relação entre o Direito Fiscal e o Direito Constitucional, sendo o primeiro inerente e necessário ao segundo, para que seja possível obter instrumentos interpretativos para aferição da constitucionalidade, como o cumprimento dos diversos princípios constitucionais, de cada solução fiscal, face à liberdade (por vezes excessiva) do legislador³⁴.

Então, um Direito Fiscal baseado, única e exclusivamente, na Contabilidade não teria em atenção princípios constitucionais que são necessários, a título de direitos e deveres dos contribuintes e da Administração Tributária.

³² NABAIS, José Casalta – *O dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, Tese de Doutoramento, 4.^a Reimpressão, Almedina, 2015 *apud* FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, p. 30.

³³ DOURADO, Ana Paula – *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem Livre de Apreciação*, Tese de Doutoramento, Coimbra Editora, 1997, pp. 429-474 *apud* FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, p. 31.

³⁴ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, p.34.

Uma das questões que tem levantado algumas pronúncias dos Tribunais, bem como da própria doutrina, tem que ver com o artigo 104.º, n.º 2, da CRP. O artigo supramencionado estatui que “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”, advindo este do princípio da capacidade contributiva. Note-se que o rendimento real é o rendimento que se obtém através da utilização da contabilidade, ou seja, o rendimento que efetivamente terá sido auferido pelo sujeito passivo.

A verdade é que existem várias interpretações do conceito de rendimento, o que leva a um confronto com o que se encontra estabelecido na Constituição, fazendo entender-se que o único método de rendimento que se encontra relevante a nível de tributação das empresas seria a tributação do rendimento real, princípio este que não é absoluto como veremos adiante. Para tal interpretação e discussão é, na nossa opinião, necessário desenvolver cada tipo de rendimento que se conhece: (i) rendimento real; (ii) rendimento normal e (iii) rendimento líquido.

A tributação do rendimento real, aparentemente a que se encontra prevista no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, determina que a tributação das empresas deve ser, fundamentalmente, efetuada sobre os lucros realmente obtidos ao longo de um exercício fiscal, sendo o sistema mais fiável, a nível de resultados realísticos, de informação, tendo em conta que deriva da contabilidade. Resumindo, a posição tributária dos contribuintes, neste caso empresariais, manifesta a sua capacidade contributiva através do acréscimo ou decréscimo patrimonial que esteja vertido na contabilidade da sociedade.

Por sua vez, no que diz respeito ao rendimento normal, este incidiria sobre os lucros que se obteriam em condições normais do mercado e que, deste modo, poderiam ficar acima ou abaixo dos efetivamente obtidos, tendo em conta que remetem para as condições frequentes de um determinado período, lugar e com a técnica e preços habitualmente praticados. Assim, na nossa opinião, não se encontrariam previstos e salvaguardados alguns efeitos de situações económicas, como por exemplo a inflação que nos assola nos dias de hoje, onde a tributação das empresas não corresponderia ao verdadeiro valor, tendo em conta que incidiria sobre os preços habitualmente praticados e não inflacionados.

Devemos aqui deixar nota que, segundo JOSÉ CASALTA NABAIS³⁵ o sistema fiscal português, até 1974, utilizava o método da tributação pelo rendimento normal que veio a ser substituída pela regra da tributação pelo rendimento real.

³⁵ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição – Reimpressão, Almedina, 2022, p. 47.

Por fim, o rendimento líquido que se poderá dividir em rendimento líquido objetivo e subjetivo. Este princípio, do rendimento líquido, define que o exercício do poder tributário deve, somente, incidir sobre o rendimento subtraído das despesas necessárias à formação desse mesmo rendimento.

Existe, então, doutrina sobre a qual se deverá indagar para perceber como se processa a tributação das empresas em Portugal.

Há que ter uma especial atenção ao estabelecido pelo legislador constituinte na norma do artigo 104.º, n.º 2, da CRP, principalmente quando utilizado o advérbio “fundamentalmente”. Segundo JOSÉ CASALTA NABAIS³⁶, através da norma mencionada, o legislador constituinte veio exigir que o nosso sistema de tributação das empresas se aproxime tanto quanto possível do ideal, a tributação pelo rendimento real, mantendo-se uma razoável liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as exceções ou atenuações a esta mesma regra³⁷.

Ainda segundo o mesmo autor, o objetivo foi impedir que as empresas que reúnam as condições para revelarem o seu rendimento real venham a ser tributadas num outro tipo de rendimento. Sendo assim, o legislador fica proibido de limitar o modelo de tributação pelo rendimento real relativamente às quais não exista motivo para suportar esta exceção, ou seja, de que o rendimento real demonstra efetivamente a matéria tributável.

A tributação pelo rendimento real³⁸ pode, também, não ser tão perfeita quanto se poderá pensar, tendo em conta a possibilidade de alterações que podem ocorrer a nível contabilístico, quer pelas sociedades quer pelos contabilistas, por forma a camuflar alguns rendimentos ou despesas que não sejam “vantajosos” para a sociedade, na medida em que conseguirão uma redução de impostos, por exemplo. Exemplo disso é a obrigatoriedade de constituição de reservas legais no fim de cada exercício e, como bem sabemos, muitas das vezes encontram-se registadas contabilisticamente, mas não ocorrem.

A tributação pelo rendimento real foi uma opção do legislador constituinte tendo em conta a segurança que traria ao sistema fiscal e à devida tributação, tendo em conta que deriva da contabilidade, que alegadamente deverá refletir todos os acontecimentos contabilísticos de uma sociedade.

³⁶ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição – Reimpressão, Almedina, 2022, pp. 46 e 47.

³⁷ Vide, também neste sentido, COURINHA, Gustavo Lopes – *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Reimpressão, 2020, Almedina, p. 22.

³⁸ Leia-se, com base exclusivamente na contabilidade.

Ainda assim, acreditamos que o princípio da tributação pelo rendimento real tem um conteúdo mínimo tendo em conta que existem várias exceções a esta, como é exemplo a tributação por métodos indiretos, da competência da Autoridade Tributária, face à possibilidade dos contribuintes, responsáveis pela sua declaração contabilística e arquivamento de documentação, tentarem iludir a própria Administração Fiscal³⁹.

Então, e aqui chegados, é possível perceber que o princípio da tributação pelo rendimento real pode ser afastado, sendo necessário o preenchimento de algumas condições: (i) a excecionalidade; (ii) proporcionalidade; (iii) ilidibilidade das presunções; e (iv) respeito pelo princípio da capacidade contributiva.

Para além dos argumentos acima mencionados, existem outros obstáculos à tributação pelo rendimento real, tendo em conta, por exemplo, os métodos de avaliação indireta, tal como acima mencionado, permitindo-se que a Administração Tributária faça um apuramento do rendimento dos contribuintes com base em indícios, presunções e outros elementos de que tenha conhecimento. Exemplo desta afirmação é o artigo 90.º da LGT, onde o legislador faz depender a determinação da matéria tributável de um conjunto de elementos de teor objetivo e subjetivo, como valores médios que não têm relação direta com o caso concreto dos contribuintes cujos rendimentos se pretendem tributar.

Para além disso, na tributação pelo regime simplificado, prevista nos artigos 86.º-A e 86.º-B do CIRC, as empresas são tributadas mediante a aplicação de indicadores de carácter técnico-específico que devem atender aos custos das atividades empresariais e profissionais.

Relativamente à tributação pelo rendimento líquido, de natureza objetiva, há que referir as normas constantes dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC, que prevêm dedutibilidade, ou não, dos gastos e perdas a título da tributação do rendimento. O princípio que aqui se refere exige que os gastos dedutíveis sejam aqueles que se reconduzem, exclusivamente, à atividade lucrativa, ou seja, o rendimento líquido influencia a determinação do lucro real na sua dimensão negativa, tendo em conta que tem que ver com gastos e perdas que levaram ao rendimento e que a este devem ser deduzidos.

Assim, idealmente, a tributação pelo rendimento real impõe que haja uma realização da matéria tributável através de métodos diretos⁴⁰, sendo considerada excecional a utilização de métodos indiretos que, por sua vez, é da responsabilidade da Administração Tributária.

³⁹ Vide SILVA, Filipe Manuel Reis Nogueira da – *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, setembro de 2013, p. 15.

⁴⁰ Assim é o entendimento de FILIPE MANUEL REIS NOGUEIRA DA SILVA, que acompanhamos in SILVA, Filipe Manuel Reis Nogueira da – *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das*

É necessário ter em conta o quadro de massificação das autoliquidações, onde o sujeito passivo tem uma particular responsabilidade na interpretação da lei fiscal. Não nos restam dúvidas que a utilização dos métodos diretos é a metodologia que permite o apuramento mais exato da matéria coletável, bem assim se poderá depreender do artigo 83.º, n.º 1, da LGT.

Será, então, com base na contabilidade e na declaração do contribuinte que se deverá expressar a sua matéria coletável, e, confiando-se totalmente na contabilidade e na documentação poderá considerar-se que a matéria coletável corresponde ao rendimento real efetivo.

A tributação pelo rendimento líquido acaba por ter como objeto a compensação dos gastos suportados no âmbito da atividade geradora de rendimentos sujeitos a tributação, afastando-se, parcialmente, da tributação do rendimento real.

A tributação do rendimento tem, inevitavelmente, subjacente uma valoração máxima da capacidade contributiva dos sujeitos passivos o que constitui uma exigência do princípio da justiça fiscal.

Considerando o princípio da tributação pelo rendimento real com conteúdo mínimo, esta deve ter preferência tendo em conta que, em princípio, todos os rendimentos e despesas devem estar documentados, logo será a tributação mais próxima da realidade empresarial. O objetivo é, então, que se permita o conteúdo mínimo da norma, o princípio de tributação a utilizar deve ser aquele que se aproxime mais do rendimento efetivo, por forma a que a tributação seja a mais acertada.

Vejam os Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, Processo n.º 602/12 (Conseheiro José da Cunha Barbosa)⁴¹ que, por exemplo, a dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores visa neutralizar os efeitos perniciosos da periodização do lucro tributável, sendo imposta pelos princípios da capacidade contributiva, tributação do rendimento real e da igualdade. Acompanhamos a posição do presente acórdão quando se refere que “*Tais princípios constitucionais impõem que a tributação do rendimento real das empresas tenha em consideração os prejuízos de exercícios anteriores*”.

Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, setembro de 2013, p. 13.

⁴¹ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130197.html>.

Ainda no mesmo acórdão se define, segundo XAVIER DE BASTO⁴², e tendo em conta o disposto nos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 84/03 e n.º 85/10, que se tem vindo a discutir na jurisprudência a utilização de métodos indiretos e o seu confronto com o princípio da tributação pelo rendimento real, e portanto versado contabilisticamente, assumindo a jurisprudência que a tributação pelo lucro real admite desvios, entenda-se, é compatível com alguma “normalização” no apuramento da matéria coletável.

Não pode deixar de haver relação entre o estabelecido no artigo 104.º, n.º 2, da CRP e a tributação dos diversos rendimentos acima mencionados, caso contrário não seria possível estabelecer o regime híbrido onde se procura a tributação do rendimento mais próximo do real possível.

Aliás, e como bem refere CASALTA NABAIS⁴³, posição que acompanhamos, um entendimento do princípio da tributação pelo rendimento real, seguido à risca, conduziria à conclusão de que o rendimento real apurado contabilisticamente, porque se pode afastar da realidade, não satisfaz a exigência constitucional da tributação pelo rendimento real, leia-se, a tributação pelo rendimento mais próximo possível do rendimento real efetivo.

Explorada a questão constitucional relativa à tributação do rendimento levanta-se, na nossa opinião, uma outra questão que merece referência: tendo em conta que, ao que tudo indica, as tributações autónomas acabam por tributar despesas, e não rendimento, encontram-se abrangidas pelo artigo 104.º da CRP, e, portanto, são constitucionais?

Como é possível verificar ao longo do presente estudo, as tributações autónomas correspondem a determinados gastos numa zona “cinzenta” entre a esfera empresarial e pessoal do sujeito passivo. Assim, e tendo em conta que não se consegue verificar da personalidade da despesa, o legislador decidiu pela criação das Tributações Autónomas para fazer face à evasão, ou fraude, fiscal⁴⁴ e, assim, dissuadir as empresas de incorrer nestas, consagrando a possibilidade de existir uma distribuição camuflada de lucros, por exemplo.

⁴² BASTO, Xavier – *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, n.º 5, 2001, p.10 *apud* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013.

⁴³ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição, Almedina, 2022, p. 46.

⁴⁴ *Vide, i.e.*, o Acórdão da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0146/16, de 27/09/2017 (Francisco Rothes), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/67be49041750e222802581aa003f5cca>.

Tal como acima mencionado, estabelece a Constituição, no seu artigo 104.º, n.º 2 que as empresas devem ser tributadas, fundamentalmente, pelo seu rendimento real, tendo sido já desenvolvido um estudo no sentido de demonstrar que a tributação do rendimento real, *stricto sensu*, não consagra o conceito de lucro tributável que se encontra estabelecido no artigo 17.º do CIRC⁴⁵.

Assim, definiu-se também no presente estudo que o legislador constituinte quis afirmar que a tributação das empresas deve ser sobre rendimento real no sentido de ser o mais próximo da realidade possível.

Segundo CASALTA NABAIS⁴⁶, ao lado do IRS e do IRC nos termos dos artigos 73.º e 88.º dos respetivos Códigos, sob a designação de “taxas de tributação autónoma”, consubstanciam-se verdadeiros impostos sobre despesas realizadas pelas empresas, tal como acima foi defendido, que, em todo o caso, não nos parece incluir a tributação do rendimento que consta do IRC, onde se encontra legalmente consagrado.

Tal como referido por referido por ANA ARROMBA DINIS⁴⁷ não existem pronúncias do Tribunal Constitucional no que diz respeito à admissibilidade das Tributações Autónomas, não obstante tenha havido pronúncia quanto à natureza deste tributo aquando dos diversos casos relativamente à (proibição) da retroatividade da lei fiscal, tema sobre o qual, oportunamente, nos debruçaremos.

Da leitura realizada a alguns dos acórdãos que versam sobre o instituto das Tributações Autónomas, de entre os diversos temas, foi possível constatar que, no silêncio do Tribunal Constitucional quanto à admissibilidade deste instituto, se consideram constitucionais e no cumprimento do princípio pela tributação do rendimento real, tendo em conta que estas despesas podem reduzir o montante do rendimento tributável em IRC e podem tratar-se de um incumprimento do princípio da transparência fiscal dos contribuintes.

Aliás, a presente constitucionalidade, apesar da diferença de materialidade entre o IRC e a Tributação Autónoma tem vindo, sobretudo, a ser justificada pelo objetivo primário deste instituto, o de tributar despesas que, possivelmente, não o seriam no beneficiário final e assim evitar evasão e fraude fiscais.

⁴⁵ Veja-se que o artigo estatui que “o lucro tributável das pessoas coletivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos (...)”.

⁴⁶ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, p. 404

⁴⁷ DINIS, Ana Arromba – *A Tributação Autónoma em Portugal: uma abordagem jurisprudencial*, Barcelos, 2022, p. 58.

No entanto, e por forma a aferir se a Tributação Autónoma é constitucional, enquanto existência de uma Constituição Fiscal, anteriormente defendido, cumpre-nos fazer algumas considerações.

Primeiro que tudo, cumpre-nos referir o princípio da capacidade contributiva, não previsto constitucionalmente, é considerando tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência como plenamente vigente na nossa ordem constitucional.

Ora, e como bem se refere na Decisão do CAAD n.º 14/2016-T⁴⁸, também a jurisprudência do Tribunal Constitucional converge de que o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade tributária, na medida em que é exigido por ele como parâmetro que permite aferir a comparabilidade ou incomparabilidade da situação dos sujeitos passivos.

O princípio da igualdade tributária exige que a tributação seja realizada de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo, comparando a situação dos sujeitos passivos procurando sempre uma igualdade⁴⁹ de tratamento e, de certa forma, uma justiça distributiva.

No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva em relação à Tributação Autónoma, consideramos que o legislador procurou com o presente instituto desincentivar a realização de despesas que possam afetar a receita fiscal e reduzir a capacidade contributiva demonstrada pelo sujeito passivo.

Aliás, parece-nos até relevante mencionar, na medida da capacidade contributiva, o estabelecido pelo legislador no artigo 88.º, n.º 14.º, do CIRC, estabelecendo um agravamento em 10% cada uma das taxas quando a empresa apresente prejuízos fiscais⁵⁰, que evidência a procura da igualdade fiscal.

Isto é, segundo HELENA MARTINS⁵¹, a norma de agravamento aquando da existência de prejuízos fiscais visa penalizar as empresas que, mesmo apresentando este prejuízo, continuem a incorrer em despesas tributadas autonomamente em sede de IRC. O que aqui se pretende demonstrar é que, se a empresa continua a incorrer em gastos que, alegadamente, não pode suportar acaba por demonstrar uma capacidade contributiva que não coaduna com os seus resultados.

⁴⁸ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/view.php?l=MjAxOTEwMDMxNTIzMzMwLlA-xNF8yMDE2LVQgLSAyMDE5LTA4LTIyIC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEucGRm>, que acabaria posteriormente por ser substituída.

⁴⁹ No sentido do dever de igualdade que se conhece por “tratar igual o que é igual, diferente o que é diferente, na medida da diferença”.

⁵⁰ Considere-se que posteriormente à determinação de lucro tributável nos termos do artigo 17.º do CIRC, o valor negativo representa prejuízo fiscal.

⁵¹ MARTINS, Helena – *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, 2012, pp. 282-284 in Acórdão da 3.ª Secção do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha).

Assim, e tendo em conta o argumento acima exposto, de que a Tributação Autónoma, *inclusive* o seu agravamento em caso de prejuízo fiscal, visa concretizar o princípio da capacidade contributiva “desmascarando” todas as tentativas de defraudar o rendimento tributável, e, portanto, deverá considerar-se cumprido o princípio constitucional da capacidade contributiva⁵².

Por sua vez, e no que diz respeito aos princípios de iniciativa económica privada e liberdade de gestão societária, consideramos que não se encontram colocados em causa. A verdade é que as Tributações Autónomas não limitam a liberdade e iniciativa económica, mas procuram, sim, um efeito dissuasor no sujeito passivo por forma a que o rendimento tributável não seja afeto por despesas sobre as quais não teremos conhecimento do beneficiário final, prejudicando os resultados e, assim, a tributação e a obtenção de receita pública.

Não podemos, também, deixar de referir a questão da proibição constitucional da retroatividade da lei fiscal, estabelecida no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, e que vem levantando diversas diligências nos Tribunais.

Assim, define MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA⁵³ que a lei nova é retroativa quando se aplica a factos já ocorridos ou a efeitos já produzidos antes da sua entrada em vigor ou quando produz um efeito jurídico ou extingue um efeito jurídico produzido com base num título modelador anterior à sua vigência. Mais se deverá referir que o artigo 12.º, n.º 2, do CC estabelece que ainda que seja dada eficácia retroativa a uma lei nova, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

Bem assim se encontra estabelecido, no artigo 12.º da LGT que as normas tributárias se aplicam a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos.

Primeiro que tudo, e para um melhor entendimento, consideramos relevante mencionar os vários graus de retroatividade da lei recorrendo à doutrina de ALBERTO XAVIER⁵⁴.

⁵² Consideramos relevante demonstrar ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1/2021 disponível em <https://files.dre.pt/1s/2021/06/11000/0001900047.pdf>, na medida em que define que o princípio da capacidade contributiva se encontra cumprido tendo em conta a natureza extrafiscal das tributações autónomas.

⁵³ SOUSA, Miguel Teixeira de – *Introdução ao Direito*, Almedina, 2012, p. 288.

⁵⁴ XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa 1974, pp.196 e ss. *apud* PALMA, Clotilde Celorico – *As Tributações Autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, n.º 2 – Verão, Almedina, novembro 2012, pp. 249 e ss.

Define o autor que a mais grave é a retroatividade de primeiro grau (ou própria) que ocorre quando o facto produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga. Por sua vez, a retroatividade de segundo grau (ou imprópria) onde os factos, pese embora tenham sido realizados ao abrigo da lei antiga, produzem efeitos no domínio temporal da lei nova. Por fim, a retroatividade de terceiro grau onde o facto não se verifica por inteiro ao abrigo da lei antiga, prolongando a sua produção de efeitos até à lei nova.

Assim, se existir um agravamento de uma taxa de Tributação Autónoma e tendo em conta a problemática da natureza deste imposto, podemos questionar se é possível uma Tributação retroativa da mesma.

Tal como anteriormente defendido, na nossa opinião, e em concordância com ANA PAULA DOURADO, a Tributação Autónoma trata-se de um imposto de obrigação única, não obstante a liquidação ser realizada conjuntamente com o IRC, que por sua vez se trata de um imposto periódico.

Na senda desta problemática constitucional em relação à retroatividade de Tributações Autónomas (no sentido de agravamento de uma das taxas, por exemplo) já existiram diversas pronúncias do Tribunal Constitucional que merecem a nossa referência.

A posição inicial do Tribunal Constitucional, nomeadamente no seu Acórdão n.º 18/2011, Processo 204/2010 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)⁵⁵ terá sido no sentido de que a norma do artigo 103.º, n.º 3, da CRP foi integrada pelo legislador constituinte com o objetivo de aplicar a proibição da retroatividade autêntica, diga-se a retroatividade de primeiro grau, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo as situações de retroatividade de segundo e terceiro grau acima mencionadas, remetendo para o Acórdão n.º 399/2010 do Tribunal Constitucional⁵⁶.

Assim, entendeu o tribunal na altura de que a alteração de uma taxa de Tributação Autónoma no meio de um ano fiscal produziria efeitos retroativos, tendo em conta que considerava que as taxas de Tributação Autónoma seriam verdadeiros impostos periódicos, face à sua ligação com o IRC.

⁵⁵ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110018.html>.

⁵⁶ Vide, a este respeito, PEREIRA, Paula Rosado – *O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos, comentário ao acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 204/2010 in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano 4, n.º 2 – Verão, IDEFF, Almedina, 2011, p.219, Acórdão disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/201100399.html>.

Por sua vez, é no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, Processo n.º 150/12 (Conselheiro João Cura Mariano)⁵⁷, tal como indica CLOTILDE PALMA⁵⁸, que existe uma alteração do paradigma desta instância superior, em acompanhamento com o que já teria sido entendimento pelo Supremo Tribunal Administrativo. Aqui, considerou o Tribunal pela inconstitucionalidade da norma que aplicava, com efeitos retroativos, o agravamento de uma Tributação Autónoma, tendo em conta que a Tributação Autónoma deverá ser considerada um imposto de obrigação única, de formação instantânea, esgotando-se no ato de realização da despesa, ao contrário do IRC, um imposto de formação sucessiva e periódico⁵⁹.

O entendimento assim tomado foi, posteriormente, uma prática reiterada pelo Tribunal Constitucional como se pode verificar pelo seu Acórdão n.º 382/2012, Processo n.º 121/12 (Conselheiro José Cunha Barbosa)⁶⁰ e pelo Acórdão n.º 171/2017, Processo n.º 550/2016 (Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro)⁶¹.

Assim se entendeu que, estando perante um facto tributário de obrigação única, isolado no tempo, existe a obrigação de pagamento de carácter avulso e, portanto, que a aplicação retroativa de um agravamento de uma Tributação Autónoma é inconstitucional.

Por fim, consideramos relevante mencionar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01375/12 (Valente Torrrão)⁶² acompanha o acima mencionado, determinando que “*independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada ato de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização*”.

No seguimento do anteriormente defendido, de que a Tributação Autónoma tem que ver com o ato de realização da despesa, em si mesmo considerado, acompanhamos a posição do Supremo Tribunal Administrativo, bem como do Tribunal Constitucional, (nos últimos acórdãos mencionados) no sentido de o agravamento retroativo de uma tributação autónoma ser inconstitucional.

⁵⁷ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>.

⁵⁸ *In Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano 5, n.º 2 – Verão, Almedina, 2012, pp. 241-255.

⁵⁹ Como outrora tinha sido referenciado no Voto de Vencido de Vítor Gomes no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, Processo 204/2010 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha).

⁶⁰ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120382.html>.

⁶¹ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170171.html>.

⁶² Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8cdbe-daa8c0641a680257b2700446bf?OpenDocument&ExpandSection=1>

No sentido prático, e tendo em conta que a liquidação da Tributação Autónoma se realiza conjuntamente com o IRC, o que deverá acontecer é que as despesas realizadas antes da entrada em vigor da lei nova deverão ser tributadas à taxa anterior e, por sua vez, a despesa realizada posteriormente deverá ser aplicada a nova taxa.

1.4. Um desvio ao combate à evasão Fiscal?

Tal como anteriormente referido, o objetivo primário da Tributação Autónoma é o combate à evasão e fraude fiscais, no sentido de não permitir às sociedades objeto desta tributação incorrerem em despesas sobre as quais não seja possível aferir, de forma eficiente, a sua natureza pessoal ou empresarial e, assim, ludibriar os rendimentos incidentes de IRC.

No entanto, diversa doutrina tem vindo a referir que a Tributação Autónoma se tem afastado deste objetivo primário e é visto, pelo Estado, como um mecanismo de arrecadação de receita crescente.

Vejam, por exemplo, o escrito por JOÃO RICARDO CATARINO⁶³ quando afirma que o recurso à tributação da despesa deriva das necessidades acrescidas de receita por parte dos Estados modernos, existindo uma necessidade de aumento de receitas e, esgotada a receita que deriva da tributação do rendimento, esta é a via possível.

ANA ARROMBA DINIS refere que a Tributação Autónoma, a título de IRC, ainda que tendo surgido com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais, é, atualmente, uma das fontes de receita relevante para o Estado⁶⁴.

Em acompanhamento do mencionado pela autora acrescentamos o referido por GUSTAVO COURINHA⁶⁵ de que a receita fiscal derivada da Tributação Autónoma, àquela data, correspondia a cerca de 20% da receita total de IRC.

Sabemos, então, que existe doutrina, para além da autora acima mencionada⁶⁶, que têm referido o afastamento do objetivo principal da Tributação Autónoma e, tal como acima referido, a justificação que sustenta a posição de que a Tributação Autónoma, embora tributação de despesas inserida na tributação dos rendimentos, quer singular quer coletivo, é constitucional.

⁶³ CATARINO, João Ricardo – *Teoria Fiscal in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.^a Edição, Almedina, 2021, p. 30.

⁶⁴ MARTINS, Ana Arromba – *A Tributação Autónoma em Portugal, uma abordagem jurisprudencial*, Almedina, setembro 2022, p.11.

⁶⁵ COURINHA, Gustavo Lopes – *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2020, p. 180, nota de rodapé 5.

⁶⁶ Por exemplo SANTOS, A.C. e PALMA, A.c. – *Confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português*, Revista do Instituto do Direito Brasileiro, 2 n.º 4, pp. 3147-3182 apud DINIS, Ana Arromba – *A Tributação Autónoma em Portugal, uma abordagem jurisprudencial*, Almedina, setembro 2022, p. 22.

Ainda no mesmo sentido se encontra CASALTA NABAIS⁶⁷, afirmando que existe uma evolução progressiva das Tributações Autónomas enquanto mecanismo de arrecadação de receitas fiscais, referindo ainda que o legislador português não tem um critério unitário de escolha de despesas a tributar autonomamente, podendo existir, no entanto, uma interpretação da política fiscal que ligue esta matéria às despesas cujo IVA não é dedutível.

Em certa medida compreendemos o mencionado pelo autor acima, tendo em consideração que a Tributação Autónoma surge como forma de combate à evasão e fraude fiscais, poderia questionar-se o objetivo do progressivo aumento das taxas incidentes que, do nosso ponto de vista inicial, apenas poderá ser respondido pelo objetivo do Estado aumentar a sua receita fiscal.

Não podemos deixar de acompanhar o mencionado por ANA PAULA DOURADO⁶⁸, quando refere que todas as normas fiscais, *stricto sensu*, têm como objetivo a obtenção de receitas, sendo objetivo limitado pelo princípio da capacidade contributiva e tributação do rendimento real, anteriormente referidos e explorados.

Refere ainda a autora, e sobre o qual já mencionámos e concordámos, que a tributação autónoma pretende reduzir o eventual abuso que resulta da difícil separação entre esfera empresarial e privada e, ainda, estimular as empresas a optarem por soluções que sejam mais vantajosas do ponto de vista do interesse público e, exemplo disso, é a diminuição da tributação em relação aos encargos com viaturas exclusivamente movidas a energia elétrica ou GNV.

Ou seja, a Tributação Autónoma, para além de ter um objetivo de arrecadação de receita – inerente ao Estado e Direito Fiscal, em que a maior parte do financiamento do Estado deriva dos diversos tributos existentes – tem também alguns objetivos extrafiscais, que se consideram ainda de maior relevância, como o combate à evasão e fraude fiscal – argumento este que levou à criação e desenvolvimento do presente tributo – e, por exemplo, medidas ambientais no sentido de bonificação de opções que sejam menos poluentes.

Então, não assumimos num todo a posição tomada por ANA ARROMBA DINIS e a restante doutrina que acompanha, não obstante concordarmos, através da leitura da mesma e da análise dos diversos quadros e gráficos, que a Tributação Autónoma tem sido uma das grandes fontes de capital do Estado nos últimos anos, derivada dos agravamentos que foram ocorrendo.

⁶⁷ NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 3.^a Edição, 2022, p.180 – 181.

⁶⁸ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.^a Edição, Almedina, 2019, p. 45

No entanto, acreditamos que o agravamento não existe apenas com o objetivo de aumentar a receita fiscal, mas, também, e principalmente, de aumentar a dissuasão de comportamentos junto das sociedades e pessoas singulares com rendimentos empresariais, de incorrerem neste tipo de despesas.

Trata-se, puramente, de um pensamento lógico, se a taxa de tributação aplicável for agravada espera-se que o comportamento dos contribuintes seja a diminuição deste tipo de despesas por forma a diminuírem a tributação a si aplicada.

Existindo a alteração de comportamento dos contribuintes existe, conseqüentemente, a diminuição de evasão e fraude fiscais considerando que a incorrência neste tipo de despesas, sobre as quais não existe a segurança em afirmar que se trataria de despesas empresariais ou pessoais, possivelmente diminuirá.

Capítulo II - A Tributação Autónoma em sede de IRS (breve referência)

Pese embora o presente estudo procure um desenvolvimento relativamente à Tributação Autónoma em sede de IRC não podemos deixar de referir que este instituto também está presente na tributação do rendimento das pessoas singulares.

Há, então, que referir a existência da Tributação a título de IRS, que se encontra estabelecido no artigo 73.º do CIRS⁶⁹.

⁶⁹ Prevendo-se que:

“1 - As despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %.

2 - São tributados autonomamente os seguintes encargos, suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja inferior a (euro) 20 000, motos e motocicletas, à taxa de 10 %;

b) Os encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, cujo custo de aquisição seja igual ou superior a (euro) 20 000, à taxa de 20 %.

3 - Excluem-se do disposto no número anterior os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com as viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º

4 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Como se poderá retirar da leitura do artigo, existe Tributação Autónoma aplicável a despesas não documentadas, despesas de representação e encargos relacionados com veículos.

Não podemos, porém, deixar de mencionar que existe na Tributação Autónoma em sede de IRS a condicionante de apenas ser aplicada a “*sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada*” e que a despesa deve ser realizada no “*âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais*”.

Então, o universo a que esta realidade se poderá aplicar encontra-se restrito na globalidade do rendimento das pessoas singulares, restando-nos a necessidade de tentar circunscrever e explicar os sujeitos que se encontram abrangidos pela aplicação da Tributação Autónoma.

Assim, consideramos necessário mencionar que nos apresentamos sobre despesas realizadas pelos contribuintes cujos rendimentos se encontram abrangidos pela categoria B, prevista no artigo 3.º do CIRS, em específico, n.º 1, alínea a), e que reflitam os rendimentos derivados do exercício habitual de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária.

Também a título de IRS, ressalva CASALTA NABAIS⁷⁰ que, as taxas de Tributação Autónoma, pese embora se considerem taxas especiais, não se deveria assim considerar tendo em conta que estas incidem sobre despesa e não sobre rendimento e, portanto, segundo o mesmo, não constituem uma verdadeira tributação do rendimento, mas som sobre a despesa ou o consumo⁷¹.

Primeiro que tudo cumpre-nos mencionar que uma interpretação *a contrario sensu* do artigo 28.º, n.º 2, do CIRS determina que ficam abrangidos, obrigatoriamente, pela contabilidade organizada os sujeitos passivos que tenham ultrapassado, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos superior a 200.000,00 €.

6 - São sujeitas ao regime do n.º 1, sendo a taxa aplicável 35 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”

⁷⁰ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, 2019, p.514.

⁷¹ Posição sobre o qual tivemos oportunidade para nos debruçarmos aquando da Constitucionalidade da Tributação Autónoma.

Já no que diz respeito ao critério de a despesa ser realizada no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais não nos deixa qualquer tipo de dúvida de que o legislador quis, desta forma, abranger no âmbito de Tributação Autónoma as pessoas singulares que possam incorrer nestas despesas e que sejam, na verdade, contribuintes empresariais singulares, em si consideradas empresas, e no cumprimento da tributação pelo rendimento real⁷².

Pode concluir-se, posteriormente, que o regime da Tributação Autónoma em sede de IRS é menos gravoso do que o regime aplicável em sede de IRC, por termos de comparação com as taxas aplicáveis a cada tipo de despesa.

Como seria mais que óbvio, não existe qualquer sentido na Tributação Autónoma aplicável a contribuintes singulares que apenas auferam rendimentos de categoria A, nem mesmo àqueles que se aplicam em categoria B, mas que apresentem rendimentos empresariais reduzidos, daí que o legislador tenha salvaguardado estes definindo o limite de que a Tributação Autónoma será aplicável aos contribuintes que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, por apresentarem rendimentos superiores a 200.000,00€ no exercício anterior.

Capítulo III - A Tributação Autónoma em sede de IRC

Tendo sido desenvolvida a natureza e constitucionalidade, procuramos abordar cada uma das tributações que constam do artigo 88.º do CIRC, tendo sido utilizada a legislação em vigor, em 2023, com base no Código de IRC consultado na AT – republicado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, e com a última atualização pela Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, procurando um desenvolvimento das suas diversas alíneas.

3.1. As despesas não documentadas

Tal como anteriormente desenvolvido no presente estudo, aquando do Desenvolvimento Legislativo da Tributação Autónoma, é possível verificar que a tributação aqui em causa foi a primeira a surgir no ordenamento jurídico português.

⁷² Tal como refere COURINHA, Gustavo Lopes – *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2020, p. 22, de que existe uma aproximação da tributação dos rendimentos dos empresários individuais com contabilidade organizada à tributação dos rendimentos das sociedades.

Assim, e tal como refere ANA PAULA DOURADO⁷³ anteriormente a 1975 não existia qualquer disposição legal relativamente a este tipo de despesas. Refere, ainda, a autora que estas despesas se podem considerar aquelas que, supostamente, eram realizadas por forma a obter parcelas de mercado ou clientes e que estariam, muito possivelmente, ligadas a atos de corrupção.

Neste sentido, e tendo em conta o fim do Estado Novo, decidiu o legislador proceder à tributação deste tipo de despesas prosseguindo a reforma fiscal que o novo regime procurava e, assim, combater este tipo de comportamento fraudulento ou evasivo fiscalmente para o Estado.

É, então, com o Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, que se proíbem todas as empresas comerciais e industriais de efetuarem despesas confidenciais ou não documentadas. Ora, acompanhando o estudo já realizado por ANA PAULA DOURADO⁷⁴, procedemos à definição de ambos os tipos de despesa.

Segundo esta autora, e tendo em conta o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0204/10 (Dulce Neto)⁷⁵, as despesas não documentadas surgem quando o encargo não se encontra documentado, não existindo prova documental que demonstre que o gasto foi suportado.

Por sua vez, e encontrando uma definição mais clara do conceito de “despesa não documentada” recorreremos, e concordamos, ao anteriormente escrito por RUI MARQUES⁷⁶ de que no âmbito desta Tributação Autónoma se encontram “*despesas que não permitem verificar e justificar a efectiva execução porque carecem em absoluto de suporte comprovativo documental ao nível contabilístico*”⁷⁷, por não se identificar a natureza, origem e finalidade da operação subjacente, bem como os seus beneficiários e o encargo da despesa titulada⁷⁸.

Com base no mencionado acórdão, as despesas confidenciais “*são despesas não especificadas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade*”.

⁷³ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, p. 251.

⁷⁴ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, pp. 249 e ss.

⁷⁵ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/C253D73ECDC7D66280257768003D4E6F>.

⁷⁶ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 30.

⁷⁷ Vide, ainda, a Decisão do CAAD n.º 487/2018-T, (Jorge Lopes de Sousa, Miguel Matos Torres e Ana Teixeira de Sousa), e tendo por sustento o Acórdão previamente mencionado, “*as despesas não documentadas (...) reconduzem-se à saída de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita determinar a natureza da despesa ou o seu beneficiário*”.

⁷⁸ MARQUES, Paulo; MARQUES, Rui; SARMENTO, Joaquim Miranda – *IRC – Problemas actuais*, 2.ª Edição, Aumentada e Actualizada, AAFDL Editora, 2018, p. 96.

Então, parece-nos seguro concluir que as despesas confidenciais integram o conceito de despesas não documentadas, tal como refere ANA PAULA DOURADO quando afirma que “(n)a lógica da tributação do rendimento real e inerentes obrigações contabilísticas, as despesas não documentadas absorvem a figura da despesa confidencial”⁷⁹, daí que o legislador tenha optado por manter no normativo legal apenas o conceito de despesa não documentada⁸⁰.

Independentemente do conceito ora utilizado a documentação contabilística dos encargos, ganhos, e toda a envolvente comercial, encontra-se regulada no artigo 123.º, n.º 2, alínea a), do CIRC, devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos a título de prova e transparência fiscal, para que seja possível aferir da veracidade das declarações tributárias.

Neste sentido, e tendo em conta a irregularidade de despesas não documentadas ou despesas confidenciais, que possivelmente diminuem o lucro tributável da sociedade e a receita fiscal, o legislador entendeu que, não se conhecendo o beneficiário final destas despesas e, portanto, não tributadas em sede de IRS ou IRC do lado do beneficiário, bem como não havendo conhecimento de qualquer dado relativamente a este exfluxo financeiro, deveriam as mesmas enquadrar-se no âmbito da Tributação Autónoma⁸¹.

Estabelece, atualmente, o artigo 88.º, n.º 1, do CIRC que “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”.

Cumpre-nos, no entanto, neste momento e com objetivo às restantes Tributações Autónomas, fazer uma distinção entre o conceito de despesa e de encargo.

Define o SNC que o conceito de gastos “são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições de capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribuições aos participantes no capital próprio.”⁸² e que, estando relacionado com a diminuição de capital próprio influenciam o lucro tributável.

⁷⁹ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, pp. 250.

⁸⁰ Sendo também este o entendimento do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0600/08 (Pimenta do Vale), disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/1b3dc7ee7080e5a0802575680057246a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

⁸¹ Tal como refere MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 29, sustentando-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0146/16 (Francisco Rothes).

⁸² Vide Glossário de Termos e Expressões constantes do SNC in <https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/2016/GlossarioSNC.pdf>

Por sua vez, BÁRBARA AVELAR⁸³ define que despesa “*resulta da obrigação de pagar decorrente da aquisição de bem, direito ou serviço independentemente da sua utilização, mas sempre associada a um pagamento, mas que não influencia o lucro tributável*”.

Consideramos, então, concluir que os gastos influenciam o resultado líquido da sociedade e, portanto, o lucro tributável da mesma ao contrário da despesa.

A autora⁸⁴ acredita ainda, e bem, na necessidade de definir os conceitos de (i) despesa não documentada; (ii) encargos não devidamente documentados e, (iii) despesas indevidamente documentadas, para que nos seja possível aferir a aplicabilidade da Tributação Autónoma e, consequentemente, da sua dedutibilidade.

Sendo conceitos com uma fronteira reduzida é natural que o leitor e contribuintes não os consigam distinguir, de forma segura.

Definimos, em concordância com BÁRBARA AVELAR que os encargos não devidamente documentados são aqueles que têm documentação de suporte, mas que por alguma razão esta carece de validade, como por exemplo a falta de emissão⁸⁵, e não permite uma justificação dos encargos, apesar de conhecido o destinatário.

Por sua vez, as despesas indevidamente documentadas serão aquelas que têm suporte documental, mas o mesmo não permite identificar quais os bens ou serviços que determinam um certo pagamento a uma entidade.

Podemos então concluir que, independentemente da destrição de conceitos realizada, apenas são objeto de Tributação Autónoma as despesas não documentadas, sendo que a distinção de conceitos realizada revela a título de dedutibilidade, ou não, de gastos, nos termos dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

Pertence-nos, ainda, explicar como opera o ónus da prova nas situações da Tributação Autónoma de despesas não documentadas. Decorre do artigo 74.º, n.º 1, da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

⁸³ AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021, p. 58.

⁸⁴ AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021, p.57.

⁸⁵ Vide o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 839/01.0BTLRS (Vital Lopes), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/13b57f6d99d91ab08025856e002d5c89?OpenDocument>

Não nos restam dúvidas de que a Autoridade Tributária, no ato de liquidação que alegue a existência de despesas não documentadas, deve comprovar que as referidas despesas afetaram o resultado líquido da sociedade para efeitos de determinação da matéria tributável e que quanto às mesmas não existe qualquer documento justificativo⁸⁶, devendo demonstrar a efetiva ocorrência da mesma.

Por sua vez, caberá ao sujeito passivo comprovar a existência de documentação dos gastos, devendo apresentá-la à Autoridade Tributária, por forma a afastar esta Tributação “excessiva”.

Gostaríamos apenas de deixar nota relativamente à finalidade penalizadora ou sancionatória da presente tributação, sendo possível retirar, por exemplo, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 054/21.6BALS (Pedro Vergueiro)⁸⁷. Assim, com este tipo de tributação o objetivo do legislador é penalizar quem incorra neste tipo de despesa, procurando o comportamento contrário do contribuinte, ou seja, com o aumento da presente tributação procurou o legislador que o sujeito passivo diminuísse este tipo de despesas.

É do conhecimento público que os sistemas informáticos de documentação têm vindo a ser especializados e normalizados nas sociedades comerciais, por obrigação da Autoridade Tributária, e sobre qual as sociedades não poderão alegar o desconhecimento face à sua publicidade em comunicação social, por exemplo.

Então, e em concordância com BÁRBARA AVELAR⁸⁸, tendo em conta o desenvolvimento das referidas ferramentas e do sistema de declaração fiscal *stricto sensu* é possível ter o pensamento de que quem efetua este tipo de despesas o faz de consciência plena, e com o potencial objetivo de evasão ou fraude fiscal.

Mais nos cumpre referir que se encontra estabelecido no artigo 88.º, n.º 2, do CIRC que a taxa é elevada para 70% nos casos em que estas despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

⁸⁶ Vide MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 30.

⁸⁷ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/508582ba3374ed5e80258766003fe405?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁸⁸ AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021, p. 55.

Então, resta-nos afirmar que a presente Tributação é a que tem a taxa mais elevada, sendo aquela em que não existe qualquer documento que permita aferir da veracidade da despesa registada contabilisticamente, procurando, então, limitar o comportamento dos contribuintes na sua incorrência e, assim, dar-se o cumprimento do surgimento das Tributações Autónomas (a possível evasão e fraude fiscal).

Por fim, consideramos relevante mencionar que nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b), do CIRC que as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável⁸⁹. Então, para além de lhes ser aplicável a Tributação Autónoma existe ainda a penalização de as mesmas não serem dedutíveis à massa tributária, penalizando o contribuinte que incorrer neste tipo de despesas sobre as quais não haverá conhecimento de qualquer informação relativamente à origem, natureza e beneficiário.

Já no que diz respeito às despesas não devidamente documentadas refere-se que as não são consideradas a título de Tributação Autónoma, não sendo, também, passíveis de deduzir à massa tributável, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea c), do CIRC.

3.2. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias, motos ou motocicletos

A Tributação Autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias, motos ou motocicletos encontra-se no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC⁹⁰, tendo surgido na Lei do Orçamento de Estado para 2000⁹¹.

⁸⁹ Vide, neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo n.º 00380/07.7BECBR (Irene Isabel Gomes das Neves), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/508582ba3374ed5e80258766003fe405?Open-Document&ExpandSection=1>.

⁹⁰ Estabelecendo-se o seguinte:

“3 - São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletos, 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 (euro) 35 000.

⁹¹ Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril.

Refere HELENA PEGADO MARTINS⁹² que se encontram sujeitos a Tributação Autónoma 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, motos ou motocicletos.

RUI MARQUES⁹³ afirma, ainda, que esta tributação se trata de um reforço da tributação dos *fringe benefits*, um propósito justificado por razões de transparência nas práticas remuneratórias das empresas, e por razões de evasão fiscal pretendendo-se que a lei fiscal incentive a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas como mero benefício acessório, sem prejudicar a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua atividade.

Para o devido efeito de aplicação das diversas taxas que constam das alíneas do n.º 3 do artigo 88.º o legislador utilizou o critério do custo de aquisição do veículo definindo que se aplica uma (i) taxa de 10% no caso das viaturas com custo de aquisição inferior a 27.500,00 € ; (ii) taxa de 27,5% quando o custo de aquisição seja igual ou superior a 27.500,00 € e inferior a 35.000,00 € e, por fim, (iii) taxa de 35% no caso de viaturas com custo de aquisição igual ou superior a 35.000,00 €.

O legislador não deixa um vazio relativamente ao que se possam considerar encargos no âmbito desta Tributação Autónoma, definindo no artigo 88.º, n.º 5, do CIRC, que se consideram “*encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização*”.

Tal como terá definido os encargos que se consideram para efeitos de Tributação Autónoma, o legislador define ainda alguns encargos que são afastados da mesma, nos termos do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC, como por exemplo, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

⁹² MARTINS, Helena Pegado – *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas in* CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, p. 405

⁹³ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 33.

Também não são alvo de Tributação Autónoma as viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo de remuneração acessória, entre a entidade patronal e o trabalhador, sendo considerada uma vantagem económica e, portanto, tributada em sede de IRS enquanto rendimento do sujeito passivo singular⁹⁴, por força do previsto no artigo 88.º, n.º 6, do CIRC.

Existem, no entanto, alguns casos especiais que merecem a nossa ressalva. Estabelece o n.º 18 do artigo 88.º que, as viaturas ligeiras híbridas *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, e de viaturas ligeiras de passageiros movidas a gás natural veicular (GNV), as taxas anteriormente referidas são abruptamente diminuídas.

Ainda, os encargos relacionados com veículos movidos a energia elétrica apenas são sujeitos a tributação, à taxa autónoma de 10%, caso o custo de aquisição seja superior a 62.500,00 €⁹⁵.

Pode, aqui, levantar-se a questão que tem sido apontada por parte da doutrina que, de certo modo, a presente Tributação Autónoma não só visa a tributação deste tipo de despesas, das quais sabemos muitas vezes tratar-se de restituições disfarçadas sobre as quais não existirá tributação de rendimento, mas que poderá também ser vista como uma tributação extrafiscal no sentido ambiental.

Não podemos deixar de referir que o legislador decidiu diminuir as taxas de Tributação Autónoma aplicáveis aos veículos que tenham emissões mais reduzidas ou que sejam movidos a GNV ou energia elétrica, procurando, assim, fomentar nas sociedades a aquisição deste tipo de veículos em detrimento dos veículos a gasóleo ou gasolina, diminuindo assim as emissões de CO₂ beneficiando as sociedades que o façam de uma taxa de tributação mais favorável a estas.

⁹⁴ Neste sentido vejamos que se considera rendimento de trabalho dependente, em sede de Categoria A de IRS, 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, nomeadamente os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre imputação àquele da referida viatura automóvel, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, alínea b), n.º 9 do CIRS.

⁹⁵ Tendo por base a Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, artigo 1.º, n.º 4, alínea a), disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/467-2010-334374>, posteriormente alterado pela Lei n.º 82.º-D/2014, de 31 de dezembro. disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2253&tabela=leis&so_miolo=.

No entanto, refere BÁRBARA AVELAR⁹⁶ que, independentemente do esforço 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.

Consideramos ainda relevante mencionar que, segundo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1/2021, Processo n.º 21/20.7BALS (Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro)⁹⁷, e que veio no sentido de uniformizar jurisprudência, incide sobre a disposição legal aqui em análise, tendo sido definido que a norma de incidência tributária não consagra, aqui, qualquer presunção passível de prova em contrário e, portanto, não poderão ser afastadas de Tributação Autónoma.

No entanto, não podemos, também, deixar de referir que, nos termos do artigo 23.º, n. 1, do CIRC, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC⁹⁸. Tendo em conta a dificuldade de perceber se os encargos com viaturas têm um objeto empresarial ou pessoal parece-nos seguro seguir o entendimento de que estes encargos são dedutíveis⁹⁹.

3.3. As despesas de representação

A Tributação Autónoma sobre as despesas de representação encontra-se estabelecida no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC¹⁰⁰, tendo surgido através de Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

⁹⁶ AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021, p. 42.

⁹⁷ Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/1-2021-164798794>.

⁹⁸ O conhecido *business purpose test*.

⁹⁹ Vide, neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 146/16 (Francisco Rothes), disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/67be49041750e222802581aa003f5cca?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹⁰⁰ Estabelecendo-se que “São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”.

Ora, e como bem define o normativo legal, despesas de representação são aquelas que são suportadas em refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos¹⁰¹ no país, ou no estrangeiro, a clientes e fornecedores, bem como a quaisquer outras pessoas ou entidades. Face ao aqui descrito consideramos relevante deixar nota de que as presentes despesas podem ser realizadas quer pela sociedade, propriamente dita, como pelos seus representantes.

No entanto, e tendo em conta a dificuldade de se proceder a uma separação do âmbito comercial e de lazer de algumas destas despesas decidiu o legislador aplicar-lhes esta Tributação Autónoma procurando a diminuição deste tipo de despesas.

Como bem descreve FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS¹⁰² as despesas de representação servem para representar o sujeito passivo junto de clientes, ou de terceiros, fora da sua atividade principal, e onde não se encontra presente.

Recorremos, ainda, ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 1374/08.0BELRS (Tânia Meireles da Cunha)¹⁰³ para referir que nem todas as situações que se encontram previstas no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC subsistem como despesas de representação uma vez que, por exemplo, se um determinado custo com viagens, passeios, espetáculos tiver natureza promocional, afasta-se a qualificação como despesa de representação, justamente por estar inerente a finalidade promocional.

Acreditamos que, então, existe um elemento que deverá estar inerente às despesas de representação, a representação sobre terceiros.

Tendo em conta o objeto das sociedades comerciais, que visam o lucro, devemos referir que as despesas de representação têm como objetivo a angariação de clientes e manutenção de relações comerciais, tornando o mercado comercial mais competitivo.

Tal como acima mencionado, este tipo de despesas é de difícil delimitação quanto ao seu objetivo. Tal como refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01613/15 (Ana Paula Lobo)¹⁰⁴, uma empresa pode organizar um jantar de negócios para aliciar clientes ou celebrar um acordo comercial, mas com o idêntico enquadramento pode realizar um jantar, com clientes, mais vocacionado ao lazer dos administradores.

¹⁰¹ No sentido de oferta a clientes e terceiros com o objetivo de angariar ou manter relações comerciais.

¹⁰² DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7 do CIRC: a questão dos gastos com eventos promocionais in Estudos de Direito das Empresas e de Direito do Trabalho*, Almedina, 2023, pp. 89-98.

¹⁰³ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/37a88dbc620158b78025856e002e2c91?OpenDocument>

¹⁰⁴ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/86a493d960c8a8f480257fa1004bd32d?OpenDocument&ExpandSection=1>.

Tendo em conta o definido, de que as despesas de representação servem para representar o sujeito passivo junto de clientes ou de terceiros, fora da sua atividade principal, e onde não se encontra presente, é possível referir que nem todos os encargos elencados no normativo têm, necessariamente, apenas a natureza de despesa de representação.

Tal como refere FRANCISCO DOMINGOS¹⁰⁵, caso não se verifique o elemento de representação perante terceiros ou clientes, podemos estar sobre outro tipo de despesas que não sejam objeto de Tributação Autónoma, como as despesas de deslocação.

Ainda, segundo o mesmo autor, surge a problemática dos gastos promocionais, tendo em conta a essencialidade ao desenvolvimento da atividade social em determinados sectores e, que aqui, surge uma zona “cinzenta” quando existam eventos de promoção de bens da empresa, com oferta de refeições a convidados e de aluguer de equipamento.

Acompanhamos a posição defendida pelo autor, de que quando haja demonstração suficiente de que os gastos com um evento de promoção, publicidade, distribuição e vendas foram suportados com expectativa de retorno financeiro não deverá haver lugar a Tributação Autónoma¹⁰⁶.

Os encargos incorridos em eventos de promoção de produtos de uma empresa, mesmo que envolvam as despesas alvo de Tributação Autónoma, não integram o conceito de despesas de representação por, eventualmente, terem aptidão de gerar proveitos ainda que futuros.

Assim, parece-nos seguro concluir que o âmbito da Tributação Autónoma aqui em estudo tem que ver com as despesas em que a sociedade incorre para se fazer representar em certo e determinado sítio, mas, comprovando-se que o encargo tem na verdade uma natureza comercial e visa potenciar lucros futuros não deve a mesma ser considerada no âmbito de aplicação da Tributação Autónoma aqui em análise, sendo que aí estará comprovado que a despesa percorre o objeto da sociedade e não foi realizada a título particular.

¹⁰⁵ DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7 do CIRC: a questão dos gastos com eventos promocionais in Estudos de Direito das Empresas e de Direito do Trabalho*, Almedina, pp. 89-98.

¹⁰⁶ *Vide*, neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11/11/2021, Processo n.º 41/6.4BESNT (Tânia Meireles da Cunha), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ee46236a6ad9ab818025879100416ff0?Open-Document>.

Deixamos ainda nota que, existem sociedades que procedem a um pagamento fixo ao trabalhador ou membro dos órgãos sociais para realizar este tipo de despesas e que, segundo BÁRBARA AVELAR¹⁰⁷, quando não justificados no fim do período¹⁰⁸ estas importâncias devem ser alvo de tributação em sede de IRS desse mesmo trabalhador enquanto remunerações acessórias¹⁰⁹.

Bem refere FRANCISCO DOMINGOS que as despesas de representação, em princípio, e procurando o lucro da sociedade, deverão ser dedutíveis à matéria tributável à luz do *business purpose test* previsto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC e, ainda, do n.º 2, alínea b) do mesmo artigo. Outra questão é a aplicação, ou não, da Tributação Autónoma, dizendo esta respeito ao critério de representação da sociedade perante terceiros, fora da sua atividade principal e onde não se encontre presente, e que não se encontra relacionada com o *business purpose test* acima referido.

Cumpre-nos ainda mencionar, que, nos termos do artigo 88.º, n.º 16, do CIRC que esta taxa de tributação autónoma não é aplicável a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

3.4. Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável

A Tributação Autónoma destas despesas encontra-se consagrada no artigo 88.º, n.º 8, do CIRC¹¹⁰, tendo sido inserida no ordenamento jurídico português em 2001¹¹¹.

A leitura do normativo pode tornar-se complexo, pelo que procedemos à explicação de alguns conceitos que surgem no mesmo.

¹⁰⁷ AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021, p.43-44.

¹⁰⁸ Ou quando se demonstre que as mesmas despesas não foram realizadas com objetivos ao serviço da entidade patronal.

¹⁰⁹ Vide o artigo 2.º, n.º 3, alínea b), ponto 6 e alínea d) do mesmo número do CIRS.

¹¹⁰ Dispondo que “São sujeitas ao regime dos n.º 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado”.

¹¹¹ Através da Lei n.º 30-G/2000, de 20 de dezembro.

Socorro-nos do estabelecido no artigo 63.º-D da LGT, para a definição das entidades que se consideram submetidas a um regime fiscal mais favorável. Assim, primeiro que tudo, há que ter em conta o país, território ou região de residência onde se encontre a sede da sociedade, consoante estas de lista aprovada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças em Portaria¹¹².

Existem, aquando da criação da lista acima mencionada, diversos critérios que devem ser tomados em atenção e que se encontram estabelecidos no n.º 2, e diversas alíneas, do normativo legal mencionado.

Ainda, e segundo o n.º 5 do mesmo artigo, são considerados países ou jurisdições com regime claramente mais favorável aqueles que, ainda que não façam parte da lista, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60% da taxa de imposto prevista no artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, neste momento de 21%.

Posto isto, cumpre-nos mencionar que o regime aqui âmbito de estudo remete a sua aplicação para as despesas não documentadas, tendo sido defendido por RUI MARQUES¹¹³ que esta remissão se deve à confidencialidade quanto à identidade dos beneficiários efetivos, respaldados nas sociedades ali domiciliadas ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras ali residentes ou domiciliadas.

Quanto às duas taxas aplicáveis, de 35% e 55%, é natural concluir que a norma visa uma aplicação de 35% aos sujeitos passivos que se encontrem nesta situação e que os 55% se aplicarão aos contribuintes que sejam total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividade económica de carácter empresarial.

No entanto, o legislador reserva ainda a possibilidade de afastamento desta Tributação Autónoma quando este consiga “*provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou montante exagerado*”, havendo, então, uma inversão do ónus da prova que seria da Autoridade Tributária nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Procurou, então, o legislador, tributar estes pagamentos realizados tendo em conta a falta de tributação do seu destinatário, e face até ao recente movimento empresarial de domiciliar as suas sedes em países terceiros, por forma a reduzir ou isentar de tributação os rendimentos auferidos e para li transferidos.

¹¹² Neste momento, Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/345-a-2016-105669774>.

¹¹³ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 31

Da leitura da norma constante do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r), do CIRC, e em concordância com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 469/09.8BESNT (Cristina Flora)¹¹⁴ deve concluir-se que estes gastos não são dedutíveis fiscalmente, a não ser que se demonstre que se cumpres os requisitos de efetividade do gasto e de que não existe um carácter anormal ou que o montante é exagerado.

3.5. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

Encontra-se estabelecido no n.º 9 do artigo 88.º do CIRC¹¹⁵, tendo as mesmas surgido em 2005¹¹⁶.

As ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador são, nada mais nada menos do que, compensações pelos gastos suportados pelo trabalhador em favor da sua entidade patronal¹¹⁷, devendo, portanto, considerar-se como um apoio pago pela entidade empregadora.

Refira-se que a presente Tributação só se torna efetiva quando os encargos não hajam sido 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, de acordo com o estabelecido no normativo.

Mais, cumpre-nos ainda referir que, relativamente às entidades que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, esta Tributação Autónoma só se aplica quando os encargos tenham sido efetuados ou suportados no âmbito de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹¹⁸.

¹¹⁴ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/76e51bdfe84a4e3c8025865e003da089?OpenDocument> e, no mesmo sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 08126/14 (Joaquim Condesso), disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a76aaf892bfd56c380257df80041ddfc?OpenDocument>

¹¹⁵ Assim, “são tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário”.

¹¹⁶ Através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro.

¹¹⁷ Vide o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 2942/12.1BELRS (Catarina Almeida e Sousa), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4d69cf527e7e349f80258791003dca01?OpenDocument>

¹¹⁸ Isto, de acordo com a Informação Vinculativa relativa ao Processo n.º 2019 004228, sancionado por Despacho, de 29 de dezembro de 2020, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária – IR PIV n.º 16404, disponível em https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/166_FD_PIV_16404.pdf.

Tal como refere RUI MARQUES¹¹⁹ o legislador pretendeu que possam ser efetuados ou suportados os encargos que sejam estritamente necessários para obter rendimentos sujeitos a IRC.

Ainda na senda do mesmo autor, há que mencionar que os encargos não constituem rendimento tributável, em sede de IRS, na esfera do beneficiário, tal como refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 98/09.6BESNT (Tânia Meireles da Cunha)¹²⁰.

Assim, e em termos de IRC, segundo RUI MARQUES, acima mencionado, existe um entendimento da Administração Tributária de que:

- i. Se o valor dos encargos estiver expressamente mencionado na fatura emitida ao cliente, e desde que esteja devidamente comprovada (por exemplo, através de um mapa), o gasto fiscal será aceite e, portanto, dedutível e não haverá lugar a Tributação Autónoma;
- ii. Se o valor dos encargos estiver expressamente mencionado na fatura, mas o sujeito não possuir elemento de prova que permitam comprovar a despesa, os mesmos não serão dedutíveis fiscalmente e não serão alvo de Tributação Autónoma;
- iii. Se os encargos não forem faturados ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa através do qual é possível efetuar o controlo das deslocações, os mesmos gastos serão dedutíveis, mas ser-lhe-á aplicável a Tributação Autónoma;
- iv. Se os encargos não forem faturados ao cliente e também não existir documentação que comprove essa mesma deslocação o gasto não é dedutível nem sujeito a Tributação Autónoma.

Por fim, e no seguimento do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0901/14 (Ana Paula Lobo)¹²¹ merece ainda ressalva o facto de que as ajudas de custo apenas têm natureza remuneratória na parte em que excedem os limites legais apontados¹²², tendo natureza compensatória na parte em que não os exceda.

¹¹⁹ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p. 41.

¹²⁰ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/170276403b352e5e802586960041574f?OpenDocument>.

¹²¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8c003ea931/e9a0ad4b15e248d080257ddd0038a451?OpenDocument&ExpandSection=1>.

¹²² Denote-se que tem sido prática recorrer aos valores estabelecidos no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril.

Então, neste caso, em que haja tributação em sede de IRS o gasto deve ser considerado dedutível e não tributado em sede de Tributação Autónoma, tendo em conta que se trataria de uma dupla tributação do mesmo facto.

No que diz respeito ao ónus da prova, não nos restam dúvidas, este cabe ao sujeito passivo sendo este que detém o interesse de deduzir o gasto e no afastamento da Tributação Autónoma à sua despesa.

Recorremos a uma tabela para uma melhor exemplificação do acima (com sublinhado e negrito nosso):

Ajudas de custo / Kms faturados a clientes ou tributados em IRS	Ajudas de custo / Kms não faturados a clientes e não tributados em IRS, com observância das condições da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC	Ajudas de custo / Kms não faturados a clientes e não tributados em IRS, sem observância das condições da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC
√ Dedutíveis fiscalmente; √ Sem Tributação Autónoma	√ Dedutíveis fiscalmente; √ Tributados autonomamente à taxa de 5% (ou 15% se for apurado prejuízo).	√ Não dedutíveis fiscalmente; √ Tributados autonomamente à taxa de 5% (ou 15% se for apurado prejuízo).

Fonte: MARTINS, Helena Pegado – *O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Almedina, novembro 2021, p. 407.

Por fim, merece ainda referência o facto de a presente Tributação Autónoma não ser aplicável a sujeitos passivos que se encontram abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável nos termos do artigo 88.º, n.º 16, do CIRC.

3.6. Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial

A Tributação deste tipo de despesas encontra-se estabelecida no artigo 88.º, n.º 11, do CIRC¹²³, tendo surgido pelo Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro.

¹²³ “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”.

Como se pode retirar da leitura do normativo supramencionado, o legislador pretendeu aplicar uma taxa de Tributação Autónoma aos dividendos distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo durante o ano anterior à data da colocação à disposição.

Com isto, pretendeu o legislador desincentivar a alienação de partes sociais, por sociedades sujeitas a IRC, a sociedades não residentes que beneficiem de isenção total ou parcial, ou sujeitas a um regime fiscal mais favorável, que seguidamente procederiam à venda das mesmas¹²⁴.

RUI MARQUES¹²⁵ refere ainda que existem dúvidas interpretativas, que têm vindo a ser discutidas na jurisprudência, a começar por qual seja o sujeito passivo desta Tributação Autónoma – se a entidade que distribui os lucros ou a quem são distribuídos os lucros.

Assim, o autor refere que há lugar a tributação na esfera da entidade que distribuiu os lucros a um sujeito isento se este suportou o imposto mediante retenção na fonte realizada a uma taxa inferior a 23%, recaindo a Tributação Autónoma sobre a parcela remanescente e não podendo o beneficiário dos rendimentos deduzir o montante do imposto retido, tal como se encontra previsto no artigo 88.º, n.º 12, do CIRC¹²⁶.

É, então, de definir que o facto tributário materialmente subjacente a esta Tributação Autónoma é o lucro distribuído, demonstrando este a capacidade contributiva do sujeito passivo que aufero o rendimento, ou seja, a Tributação Autónoma aqui em causa tem como objetivo afastar a isenção quando não se verifique o requisito de deter as participações sociais pelo período mínimo de um ano¹²⁷.

Não obstante, a distribuição de lucro demonstra ainda um exfluxo financeiro por parte do sujeito passivo de IRC, pelo que consideramos ainda assim uma tributação que visa limitar o comportamento deste na distribuição de lucros às sociedades isentas, aplicando-se a taxa de Tributação Autónoma a estes.

Cumpre-nos ainda mencionar que a presente Tributação Autónoma não é aplicável a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável, nos termos do artigo 88.º, n.º 16, do CIRC.

¹²⁴ E assim, combater a “lavagem de dividendos” como refere MARQUES, Rui - *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, pp. 43 e ss.

¹²⁵ MARQUES, Rui - *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela lei e jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, pp. 43 e ss.

¹²⁶ Vide, em concordância, a Decisão do CAAD n.º 28/2019-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso-es/view.php?l=MjAxOTEwMjUxNzEzMjEwLlAyOF8yMDE5LVQgL-SAYMDE5LTA5LTA5IC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEgKDIpLnBkZg%3D%3D>

¹²⁷ É, também, o entendimento que se retira da Decisão do CAAD n.º 28/2019-T, (José Pedro Carvalho).

3.7. *Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações e gastos ou encargos relativos a bónus, a gestores, administradores ou gerentes*

A presente tributação surge com a Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, e encontra-se hoje prevista no artigo 88.º, n.º 13, do CIRC.

Já WALCEMIR DE AZEVEDO MEDEIROS¹²⁸ referia que esta tributação, sobre encargos com executivos, foi instituída no seguimento da Recomendação 2009/385/CE segundo a qual a remunerações dos executivos deve ser estruturada com vista à sustentabilidade a longo prazo e baseada no desempenho da sociedade e indemnizações por destituição não sejam consideradas uma recompensa pelo fracasso¹²⁹.

Esta recomendação surge em consequência da crise financeira de 2008, a partir da qual surgiram diversas cessações com executivos, e consequentemente indemnizações, de preços imensuráveis¹³⁰.

No que diz respeito à Tributação Autónoma aqui âmbito de estudo ainda não existem litígios suficientes para que se possa considerar existir uma doutrina ou jurisprudência uniforme, mas que na opinião do autor se podem levantar algumas questões relevantes.

Segundo o autor, por exemplo, relativamente ao pagamento de bónus e compensações, ou o pagamento de indemnizações pela cessação de funções (normalmente prevista contratualmente) poderá levantar-se a questão de se estar a limitar a livre arbitrariedade negocial das empresas aquando da contratação de um executivo que, por norma, apresenta um salário mais elevado.

Não deixa, porém, o autor, de mencionar os limites previstos no CSC relativamente a estas mesmas remunerações e indemnizações pelo que se considera que a pergunta nada estará relacionada com a Tributação Autónoma aqui aplicável e que o próprio Tribunal Constitucional já se terá pronunciado no sentido de que a liberdade de iniciativa empresarial não é afetada pelo sistema fiscal¹³¹.

¹²⁸ MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de – *A Tributação Autónoma no âmbito do IRC*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, junho de 2017, pp. 52 e ss.

¹²⁹ Sendo que os objetivos principais da Recomendação seriam, segundo o autor mencionado, a redistribuição de rendimento, desincentivando as discrepâncias remuneratórias entre os trabalhadores e executivos.

¹³⁰ Conhecidas como *golden parachutes*.

¹³¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

Ora, aqui chegados, cumpre-nos mencionar, em separado, a Tributação Autónoma aplicável às situações de gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações relacionadas com a cessação de funções de gestor, administrador e gerente bem como o pagamento de bónus e outras remunerações aos mesmos.

Ainda, e tendo em consideração o estabelecido no artigo 88.º, n.º 16, do CIRC, esta Tributação Autónoma não é aplicável a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

3.7.1. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou 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

Esta Tributação Autónoma encontra-se prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea a), do CIRC¹³² e, segundo FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS¹³³ esta enquadra-se em duas modalidades, ou (i) o pagamento de uma compensação em virtude da cessação de funções, alheia a objetivos contratualizados – renúncia - ou (ii) pagamento de indemnização, com causa legal, quando exceder o limite das remunerações devidas até ao final do contrato - destituição.

Consideramos, então, relevante a definição dos conceitos de gestor, administrador e gerente que subsiste na Decisão do CAAD n.º 235/2019-T¹³⁴, de que estes conceitos em nada têm natureza fiscal, devendo entender-se que se encontram, também, aqui integrados os comissários ou mandatários de administração de bens ou direitos, em nome próprio ou do mandante¹³⁵.

Devemos ter presente que estes três conceitos dizem respeito ao órgão de administração e representação de uma sociedade comercial, encontrando-se normalmente o conceito de gerente enquadrado numa sociedade por quotas e o administrador a uma sociedade anónima.

¹³² “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, quaisquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.”

¹³³ DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC: reflexão analítica*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita*, Organizador Luís Vasconcelos Abreu, Almedina, 2022, pp. 185-195.

¹³⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?!=MjAyMDAyMTIxMjE1NDMwLlAyMzVfMjAxOS1UIC0gMjAxOS0xMi0xOSAtdEpVUkl-TUFJYREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D>.

¹³⁵ Enquadrando, então, os representantes de estabelecimentos estáveis enquanto únicos gerentes com poderes de representação e vinculação dos mesmos, mas discussão esta que não nos cabe no âmbito do presente estudo.

A posição de órgão de administração de uma sociedade comercial encontra-se estabelecida por um contrato, quer seja a título de constituição de sociedade onde se regista a constituição da gerência (ao mesmo tempo), por exemplo, quer posterior, sujeita a registo nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea m), do Código do Registo Comercial e tem, portanto, uma natureza contratual.

No entanto, como é sabido, para além de se tratar de uma relação contratual, a posição do órgão de administração depende da extrema confiança entre a Assembleia de sócios e as pessoas que constituem este órgão, porque, no fundo, falamos de uma ou mais pessoas que vão assumir a gestão de bem de terceiros.

No que diz respeito à sociedades por quotas não encontramos uma autonomia tão abrangente quanto nas sociedades anónimas, tal como se pode verificar pelo disposto no artigo 259.º do CSC, estabelecendo-se que “*os gerentes devem praticar os actos que forem necessários ou convenientes para a realização do objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios*”, encontrando-se os gerentes vinculados à vontade dos sócios, o que acaba por não acontecer estritamente na sociedade anónima tendo em conta que cada um dos órgãos tem as suas competências absolutas e relativas, por forma a garantir a independência dos mesmos e, assim, uma boa gestão de uma universalidade maior, que é o caso da sociedade anónima que tem, no mínimo, 5 sócios.

Temos, primeiramente, que mencionar que existem três formas de cessação da relação de administração, todavia apenas relevam para o nosso estudo¹³⁶ as que se encontram previstas nos artigos 257.º, 258.º (relativo à sociedade por quotas), 403.º e 404.º (relativo à sociedade anónima), todos do CSC, a destituição e a renúncia.

Neste sentido, cumpre-nos referenciar a forma de cessação que consideramos ser de maior facilidade de entendimento, a renúncia, que se encontra prevista nos artigos 258.º e 404.º do CSC, sendo a situação onde o membro do órgão de administração renuncia à sua posição, de livre vontade e com aviso prévio¹³⁷.

¹³⁶ Isto, sem ter em consideração a cessação por caducidade da designação, quando tenha decorrido o prazo previamente estipulado.

¹³⁷ Damos nota de que a renúncia é um ato jurídico unilateral, que surge unicamente da vontade do titular do órgão de administração, sujeito a aviso prévio. Quando não haja cumprimento do aviso prévio surge o direito à indemnização por parte da sociedade, *vide*, este sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01163/11 (Adérito Santos), disponível em <http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a0ae9b59ba92dde2802579ba0038a7f2?OpenDocument&ExpandSection=1> (relativamente a administradores) e Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 237/04.3TCGMR.S1 (Távora Vítor), disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5703d415570dd5b7802578680047a2e5?OpenDocument> (relativamente a gerentes).

Tal como acima referenciado, a outra forma de cessação das funções de administração é a destituição, que se encontra prevista tanto para as sociedades por quotas quanto para as sociedades anónimas nos artigos 257.º e 403.º, ambos do CSC.

Primeiro que tudo, tendo em conta a relação de estrita confiança entre os sócios e os membros de órgão de administração, ou seja, sendo uma relação que não se cinge a uma relação laboral, é natural que a Assembleia poderá, a todo o tempo, deliberar a destituição dos mesmos.

No entanto, a destituição pode tomar uma de duas formas, ou com justa causa ou sem justa causa, esta última que faz surgir na esfera do gestor, administrador ou gerente, o direito a uma indemnização nos termos dos artigos 257.º, n.º 7 e 403.º, n.º 5, ambos do CSC.

Entenda-se, a doutrina tem vindo a mencionar que o afastamento dos membros do órgão de administração se considera com justa causa quando haja perda de confiança na pessoa que impossibilite a permanência deste no cargo¹³⁸, o qual deverá ser provado pela sociedade.

Este tem sido o exarado pela jurisprudência, por exemplo, quando no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 219/13.4TYLSB.L2.S3 (Fonseca Ramos)¹³⁹ se definiu que “*a justa causa (...) relaciona-se com os princípios da confiança e boa fé que devem ser observados por quem detém tal função na sociedade (...) de modo a que a transparência dos comportamentos e o rigor ético das condutas possam ser valorados objetivamente e subjetivamente*”.

No mesmo sentido acompanha o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 4891/11.1TBSTS.P1.S1 (Alexandre Reis)¹⁴⁰ que o “*conceito de ‘justa causa’ preconizada no n.º 6 do artigo 257.º do CSC, para o efeito de destituição de gerente, deve ser encarado pelo prisma da proteção da confiança e com a dose de maleabilidade ou plasticidade (...) perante as concretas circunstâncias de cada caso*” mais afirmando que “*(...) quebrando gravemente a relação de confiança que o exercício do inerente cargo supõe, revelem não ser justo exigir que a sociedade mantenha a relação contratual vinculante de gerência, ou seja, que, segundo a boa fé, tornem inexigível à sociedade o prosseguimento do seu exercício.*”.

¹³⁸ Impossibilidade esta que deve ser provada pela sociedade.

¹³⁹

Disponível

em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/e4958680673d8670802583ae003f71d9?OpenDocument>.

¹⁴⁰

Disponível

em

<http://www.gde.mj.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/1ff562f75ce4fd5d80258131004eddbe?OpenDocument>.

A jurisprudência acima mencionada incide sobre sociedades por quotas, sendo, então, de definir que o mesmo entendimento tem sido acompanhado no que diz respeito às sociedades anónimas, como é possível verificar pelo Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 06A1884 (Azevedo Ramos)¹⁴¹. Na sociedade anónima a relação não é meramente contratual, assentando na base da confiança o que leva a que o administrador seja considerado um fiduciário a gerir património alheio.

Então, é seguro concluir que da justa causa, apreciável caso a caso, deverá derivar de um comportamento por parte do gestor, administrador, ou gerente que, levando à perda de confiança, justifique a destituição do mesmo, por decisão da Assembleia Geral ou dos restantes administradores.

Tendemos a concordar com a posição de LUIS VASCONCELOS ABREU tendo em consideração que, o administrador, enquanto pessoa alheia aos acionistas, detém poderes e deveres para com a sociedade, os sócios e os diversos *stakeholders*, o que nos leva a considerar a especial confiança que lhe é depositada aquando da sua designação para prossecução do interesse social e também da vontade dos sócios, nas suas matérias competentes.

Da leitura do normativo, relembramos o artigo 88.º, n.º 13, alínea a), do CIRC, é possível entender que a matéria tributável em causa é o valor da indemnização ou compensação.

Ocupamo-nos, então, na senda de FRANCISCO DOMINGOS¹⁴² da Tributação do pagamento da indemnização em virtude da cessação de funções, alheia a quaisquer objetivos de produtividade contratualizados. Assim, refere o autor que a indemnização é fixada pelo modo estipulado no contrato celebrado ou nos termos gerais de direito, embora não possa exceder o montante das remunerações que presumivelmente receberia até ao final do período em que foi eleito.

O âmbito de aplicação da Tributação, parte final, diz, então, respeito a indemnizações inexigíveis por não estarem contratualmente definidas e que sejam de dimensão excessiva por ultrapassar o montante devido até ao final do contrato.

¹⁴¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/-/9414FA7BF7BD41C6802571B0003B38FF>.

¹⁴² DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC: reflexão analítica*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita*, Organizador Luís Vasconcelos Abreu, Almedina, 2022, pp. 185-195.

Para um melhor entendimento tomamos as palavras do autor suprarreferido quando afirma que “(...) *existirá uma exclusão de tributação sobre a indemnização que o administrador terá direito pela ‘rescisão antes do seu termo’ e a tributação da parte remanescente, se aquela [indemnização] ultrapassar o limite legal – valor das remunerações devidas até ao final do contrato*”.

A primeira parte do normativo procura, então, tributar as situações de renúncia onde tenha sido estipulado no contrato um valor de indemnização contratual que não se encontre relacionada com os objetivos de produtividade e, aqui, a matéria tributável é o valor da compensação na totalidade.

A segunda parte procura, por fim, tributar o excedente da indemnização que seja paga ao gestor, administrador ou gerente por cessação de funções, na parte excedente à totalidade das remunerações que seriam expectáveis de receber até ao fim da sua designação.

Esta estrutura bipartida da Tributação Autónoma aqui em estudo foi âmbito de pronúncia no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)¹⁴³ que vem ainda afirmar que esta visa penalizar, pela via fiscal, a atribuição de indemnizações inexigíveis, por não estarem contratualmente previstas ou não se relacionarem com os objetivos de produtividade, ou indemnizações de montante excessivo que ultrapassem o valor das remunerações que seriam devidas se não houvesse lugar à rescisão antes do termo.

A presente Tributação Autónoma tem o objetivo de moralizar a atribuição de indemnizações e compensações a gestores, administradores e gerentes, tidos por desproporcionadas, visando assim que as empresas diminuam estes gastos ou encargos¹⁴⁴.

Não deixa, então, de estar em causa o objetivo principal das tributações autónomas que temos vindo a defender ao longo do presente estudo, de que as mesmas surgiram com o objetivo principal de combate à evasão e fraude fiscal, e com o objetivo de dissuadir as sociedades na execução destas despesas.

¹⁴³ Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>

¹⁴⁴ Vide, a este respeito, a Decisão do CAAD n.º 615/2019-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMDA3MjQyMDElMTEwLlA2MTVfMjAxOS1UIC0gMjAyMCAwNC0wOCA-tlEpVUkITUFJVREVOQ0lBlnBkZg%3D%3D>

3.7.2. *Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes*

Por fim, esta Tributação encontra-se prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC¹⁴⁵, tendo sido instituída no nosso ordenamento jurídico através da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

Tal como se pode retirar da leitura do normativo, o legislador pretendeu tributar bónus e remunerações variáveis que sejam pagas a gestores, administradores ou gerentes quando representem mais do que 25% da remuneração anual e possuam um valor superior a 27.500 €.

Ora, consideramos relevante referir, tal como refere RUI MARQUES¹⁴⁶, que para efeito de aplicação da norma, no conceito de remuneração anual devem considerar-se incluídas todas as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa (inclusive bónus e gratificações) quando, quer do respetivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, as mesmas revistam carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante ou mesmo que o seu pagamento não esteja garantido.

Para o devido efeito, e segundo o mesmo autor, deve ainda considerar-se a participação nos lucros da empresa sempre que esta atribuição constitua a única compensação auferida pelo gestor, administrador ou gerente, como devem ser excluídos os bónus e gratificações por aplicação de resultados quando sejam atribuídos de forma irregular.

Para efeitos de cálculo da remuneração anual devemos ter em consideração a remuneração fixa e variável durante o período a que o bónus ou remuneração variável respeita¹⁴⁷.

Existe, no entanto, forma de afastar esta Tributação Autónoma tal como se encontra definido pela Decisão do CAAD n.º 235/2019-T¹⁴⁸, e através da leitura do normativo, devendo encontrar-se dois requisitos, cumulativos, preenchidos: (i) o pagamento estar subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e (ii) o pagamento estar condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

¹⁴⁵ E assim, definindo-se que “São tributados autonomamente, à taxa de 35: 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 (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”

¹⁴⁶ MARQUES, Rui – *Tributações Autónoma em sede de IRC: Uma sinopse pela Lei e Jurisprudência*, CI-DEEFF, Universidade de Lisboa, n.º 5/2022, p. 48.

¹⁴⁷ Tal como refere RUI MARQUES, os gastos relativos a bónus reconhecidos num determinado período de tributação, mas pagos no período seguinte devem ser considerados naquele primeiro período.

¹⁴⁸ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4485.

Face à diversa litigância que tem vindo a surgir nos Tribunais no âmbito da aplicação da Tributação aqui em estudo, aconselhamos a leitura do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 02/20.0BALS (Isabel Marques da Silva)¹⁴⁹, onde se concluiu que a remuneração variável deveria estar excluída de Tributação Autónoma em consequência de o pagamento de uma parcela, correspondente a 50% do respetivo montante, ter sido diferida de forma proporcional ao longo de 3 anos.

Ainda no seguimento do acórdão supramencionado, veja-se o voto de vencido de GUSTAVO LOPES COURINHA, onde refere só quando verificado que no período de 3 anos não houve resultados negativos e houve o pagamento poderá extrair-se a conclusão de que o risco de uma distribuição camuflada por parte dos gestores não se verifica, justificando-se a retirada para aquela concreta despesa. Ou seja, deverá considerar-se que existe uma condição suspensiva de um desempenho positivo ao longo do período para que seja possível afastar esta tributação.

Acompanhamos a posição tomada no voto de vencido, tendo em conta que o objetivo da Tributação Autónoma aqui em estudo será não permitir o pagamento de bónus e remunerações variáveis, e, assim, considerar que o período de três anos mencionado se trata de uma verdadeira condição suspensiva cumulativa com o diferimento de pagamento da maioria do bónus.

Por sua vez, no que diz respeito à norma quando refere “*parte não inferior a 50% da remuneração variável*” cujo pagamento deve ser diferido, o seu reconhecimento fiscal apenas poderá ocorrer quando tais importâncias se tornem exigíveis, ou seja, uma vez operada a condição suspensiva (desempenho positivo).

No entanto, tal como refere WALCEMIR DE AZEVEDO DE MEDEIROS¹⁵⁰, a norma, *per se*, não define o conceito de desempenho positivo, mas que se considera que o legislador, ao longo de todo o CIRC, taxativamente menciona lucro tributável sempre que o seu desejo foi referir-se ao resultado puramente fiscal, então o desempenho positivo pode ser entendido como sendo o lucro este desempenho positivo, o resultado líquido do período.

149

Disponível

em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/794134ab8ac6f6dc8025863f003a03a9?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹⁵⁰ MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de – *A Tributação Autónoma no âmbito do IRC*, Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, junho de 2017, pp. 52 e ss.

Uma última questão que se poderá levantar é relativamente ao momento da produção do facto tributário, se quando é reconhecido contabilisticamente o gasto ou se quando é efetuado o pagamento da remuneração variável – dado que acontece ocorrerem em períodos de tributação distintos, não existe, segundo RUI MARQUES¹⁵¹, um entendimento uniforme.

3.8. Tributação Autónoma sobre empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados

Existe, ainda, de carácter avulso ao CIRC, a Tributação Autónoma sobre empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados foi instituído pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, pelo seu artigo 4.^o¹⁵².

A presente tributação autónoma surge com a Proposta de Lei n.º 217/X do Governo apresentada ao Parlamento, sendo esta justificada com a garantia de redistribuição de riqueza através da implementação de um imposto sobre ganhos extraordinários que seriam obtidos mediante a utilização da fórmula LIFO tendo em conta a subida acentuada do preço dos produtos petrolíferos.

Deixamos, ainda, nota de que a presente “taxa” tal como anteriormente referido é, na verdade, um imposto na medida em que se trata de uma prestação unilateral do sujeito passivo¹⁵³.

¹⁵¹ MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela Lei e Jurisprudência*, n.º 5/2022, CIDEEFF – Working Paper, p.50.

¹⁵² Que estatui o seguinte:

“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”.

¹⁵³ Vide, neste sentido, FIGUEIREDO, Filipe Regêncio; PORTO, Manuel – *Tributação dos produtos energéticos ou dos ganhos das empresas produtoras: Reflexões sobre a “Taxa Robin dos Bosques”* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3 – Outono, p.18.

Socorremo-nos do estudo anteriormente realizado por WALCEMIR DE AZEVEDO DE MEDEIROS¹⁵⁴ para uma melhor explicação da presente Tributação Autónoma. Neste caso, existem diferenças quanto ao preço de compra dos produtos considerado a título de IRC¹⁵⁵.

Existem, segundo o mesmo autor, várias fórmulas possíveis para aferir este preço de compra, como FIFO (*first in, first out*)¹⁵⁶, LIFO (*last in, last out*) e o custo médio ponderado.

Poderá retirar-se do normativo que o legislador procurou que todas as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados ficassem obrigadas a adotar os métodos FIFO (*first in first out*) ou do custo médio ponderado no custeio de matérias primas consumidas.

Assim, já FILIPE FIGUEIREDO e MANUEL PORTO¹⁵⁷ referiam que este novo imposto nada mais era do que uma alteração na forma de contabilização de *stock* existente e, que o que a proposta que posteriormente veio a surgir enquanto Lei, vinha puramente proibir a utilização do método LIFO, permitindo-se apenas o FIFO e custo médio ponderado.

Com isto, e tendo em conta o aumento dos preços dos combustíveis na altura, procurava-se uma arrecadação de receita fiscal pelo valor das existências armazenadas e não vendidas.

Conclui-se, no entanto, que num prazo mais alargado qualquer um dos métodos utilizado (LIFO ou FIFO) traria a mesma receita tributária, tendo em conta que a mercadoria que entra primeiro (a um preço menor) sai primeiro, ainda que posteriormente, a mercadoria comprada em último (a um preço maior) acaba por sair. Ou seja, a receita determinada a um período tributário não sofre grandes alterações¹⁵⁸ no que diz respeito à aplicação de Tributação Autónoma de 25% sobre a diferença positiva entre a margem bruta de produção, determinada através da FIFO ou custo médio ponderado, no custeio de matérias primas consumidas.

Por fim, salvaguardou ainda o legislador a situação da indedutibilidade da Tributação Autónoma das presentes despesas nos termos do n.º 3 do referido artigo.

¹⁵⁴ MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de – *A Tributação Autónoma no âmbito do IRC*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, junho de 2017, pp. 56-61.

¹⁵⁵ Que deve ser considerado tendo em conta que a ordem de grandeza da base do IRC que recai sobre uma empresa é determinada pela diferença entre o valor da venda de bens e serviços e o correspondente valor de aquisição ou de produção.

¹⁵⁶ Leia-se, os primeiros bens adquiridos são os primeiros a ser vendidos.

¹⁵⁷ FIGUEIREDO, Filipe Regêncio; PORTO, Manuel – *Tributação dos produtos energéticos ou dos ganhos das empresas produtoras: Reflexões sobre a “Taxa Robin dos Bosques” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3 – Outono, p.20.

¹⁵⁸ Sendo o resultado prático, apenas, o adiamento ou diferimento do IRC *vide* MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de – *A Tributação Autónoma no âmbito do IRC*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, junho de 2017, p. 59.

Mais nos cumpre referir que, nos termos do n.º 21 do artigo 88.º, do CIRC, quando se verificar o incumprimento de qualquer uma das condições previstas na parte final do n.º 13, alínea b), que o montante correspondente à Tributação Autónoma que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação em que se verifique o incumprimento.

3.9. A situação de prejuízo fiscal

A situação de prejuízo fiscal encontra-se prevista no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC¹⁵⁹, tendo este agravamento de 10 pontos percentuais sido introduzido pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, sendo, segundo CATARINA FERREIRA DE SOUSA¹⁶⁰, uma medida adicional de desincentivo às despesas, alvo de Tributação Autónoma, uma vez que se entende que uma empresa que apresenta prejuízo fiscal não deverá ter capacidade para incorrer neste tipo de despesa.

Não podemos deixar de mencionar que o fim de uma sociedade comercial, tal como menciona COUTINHO DE ABREU¹⁶¹, segundo o disposto no artigo 980.º do CC, é a obtenção, através do exercício da atividade-objeto social, de lucros e a sua repartição pelos sócios.

Tal como acima explicitado, o IRC e a Tributação Autónoma são tomados em conta no mesmo ato de liquidação (de IRC) sendo, então, possível verificar, no momento, se a sociedade apresenta, ou não, prejuízo fiscal (situação onde não existe lucro) e, portanto, matéria coletável. Também tivemos oportunidade de mencionar que as despesas aqui tributadas são consideradas isoladamente, no sentido de constituírem um facto tributário isolado, ou seja, aquando do ato de liquidação cada despesa é considerada quando foi efetuada.

¹⁵⁹ Prevendo-se que “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”.

¹⁶⁰ SOUSA, Catarina Ferreira de – *Tributações Autónomas*, Dissertação de Mestrado em Auditoria e Fiscalidade, Universidade Católica Portuguesa, julho de 2018, p. 24

¹⁶¹ COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel – *Curso de Direito Comercial*, Volume II, 6.ª Edição, 2019, Almedina, p.31.

Ora, o agravamento aqui mencionado decorre, então, de um pensamento lógico. Se a sociedade comercial apresenta prejuízo fiscal, e, portanto, os rendimentos não fizeram face aos gastos e despesas, é natural que o legislador queira penalizar o comportamento da sociedade que incorre em despesas sobre as quais não é possível verificar a natureza empresarial ou pessoal, por prejudicarem a matéria coletável com despesas sobre as quais não se consegue verificar que prosseguiram o fim da sociedade¹⁶².

Existe, neste momento, parte da doutrina que aponta que a tributação aplicável a estas situações já se encontra consideravelmente elevada¹⁶³ não existindo, racional em prejudicar uma sociedade comercial quando esta apresenta prejuízo fiscal e que demonstra que o legislador se tem vindo a afastar do escopo inicial deste imposto, o combate à evasão e fraude fiscais, procurando, neste momento a arrecadação de receita fiscal.

Encaramos o presente agravamento da mesma forma que temos vindo a defender relativamente ao aumento das diversas taxas de Tributação Autónoma, o objetivo do legislador na aplicação destas será demover as sociedades de incorrer neste tipo de despesas e, assim, evitar que estas venham prejudicar a matéria coletável¹⁶⁴ bem como combater a evasão e fraude fiscais.

Tendo em consideração a breve referência, no presente estudo, às taxas de Tributação Autónomas em sede de IRS, cumpre-nos mencionar que o presente agravamento não se encontra previsto para despesas incorridas por pessoas singulares que apresentem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Por fim, e nos termos do n.º 15 do artigo 88.º, do CIRC, o agravamento de cada uma das Tributações Autónomas por prejuízo fiscal não é aplicável no ano de início de atividade e no ano seguinte.

¹⁶² Que, tal como acima mencionado, é, em última instância, a obtenção de lucro.

¹⁶³ Tendo em conta o mencionado aumento progressivo das taxas de Tributação Autónoma ao longo dos últimos anos.

¹⁶⁴ E, em fase final, procura então uma arrecadação de receita para o Estado, não sendo a receita pública prejudicada com o facto de não existir matéria coletável das sociedades.

Conclusão

Tal como poderemos ver pelo presente estudo a Tributação Autónoma é, de facto, um instituto de complexa caracterização e definição no ordenamento jurídico.

A Tributação Autónoma surge no ordenamento jurídico com o objetivo de procurar uma igualdade fiscal, uma distribuição do rendimento em Portugal de forma equitativa, optando, primeiramente pela Tributação de despesas confidenciais, tendo em conta a sua natureza enquanto tais e sobre as quais não existiria conhecimento de qualquer informação relativa a beneficiários, ou qualquer dado.

É, tal como referido, posteriormente, integrada nos respetivos Códigos sobre o Rendimento (quer das Pessoas Coletivas, quer das Pessoas Singulares), o que por si levantou algumas questões controvertidas na Jurisprudência e na Doutrina.

No sentido de enquadramento da presente tributação procurámos indagar relativamente à sua natureza tendo em conta o conceito utilizado pelo legislador de “taxa”, mas que, tendo em conta que se trata de um tributo de natureza unilateral é, na verdade, considerada um imposto, na nossa opinião de natureza extrafiscal, procurando a diminuição de despesas que podem provocar uma erosão da matéria tributável dos sujeitos passivos.

Definida a Tributação Autónoma enquanto imposto, enquadrámos esta tributação “especial” enquanto tributação de despesa, tendo em conta o exfluxo financeiro representado contabilisticamente que é tributado. Ou seja, tendo em conta que as situações que se encontram previstas no artigo 88.º do CIRC representam, necessariamente, um exfluxo financeiro determinado pelas despesas mencionadas, sobre as quais não se consegue aferir com clareza a natureza empresarial ou pessoal, existe lugar a Tributação Autónoma.

Existe, então, uma questão ulterior que se levanta: estando perante um Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), porque motivo estaremos a tributar despesa?

A doutrina e a jurisprudência têm apoiado esta decisão do legislador no facto de, embora materialmente distintos (IRC e Tributação Autónoma), existir uma “presunção” de que estas despesas representam, possivelmente, rendimento (na contraparte) ou que, de alguma forma, representam uma erosão e conseqüente diminuição da matéria tributável em sede de IRC. Assim sendo, o IRC tem por base a capacidade contributiva manifestada pelo rendimento e este tem uma finalidade puramente fiscal, através da arrecadação de receita, enquanto que as Tributações Autónomas percorrem uma finalidade extrafiscal de desincentivar comportamentos que reflitam numa erosão da matéria tributável em sede de IRC.

Assim, por motivos práticos decidiu o legislador integrar a Tributação Autónoma no imposto sobre o rendimento também pela questão da liquidação que é, necessariamente, realizada no mesmo momento.

Surgiram, também, questões relativamente à periodicidade da Tributação Autónoma, tendo-se concluído que os factos tributários objeto deste tipo de tributação devem ser considerados factos tributários de obrigação única, ou seja, o facto gerador do imposto é a realização da despesa, esgotando-se no ato de realização da mesma, não obstante o facto de ser liquidada anualmente em conjunto com o IRC.

Então, e tendo em conta as situações que se encontram previstas no âmbito da Tributação Autónoma parece-nos evidente que estas tenham uma natureza de normas antiabuso, com o objetivo de dissuadir as sociedades (e os seus titulares) de incorrer em despesas sobre as quais não se consegue aferir da pessoalidade ou empresarialidade da mesma e, ainda, procurar uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos.

Resolvidas as questões relativamente à natureza deste imposto, cumpre-nos uma menção, em especial, às questões que têm vindo a ser levantadas a nível Constitucional.

Estabelece o artigo 104.º da CRP que a tributação das empresas deve incidir, fundamentalmente, pela tributação do rendimento real. Procurámos, então, o esclarecimento do conceito de rendimento real e de todos os tipos de rendimento que se encontram no ordenamento jurídico português. Com o princípio da tributação pelo rendimento real, como conteúdo mínimo, quis o legislador mencionar que a tributação das empresas deve incidir sobre o rendimento mais próximo do rendimento real tanto quanto possível.

A título constitucional existe também a questão anteriormente mencionada de nos encontramos sobre a tributação de despesa que, ao que tudo indica, obsta ao princípio da tributação do rendimento real previsto na CRP. O Tribunal Constitucional, pese embora nunca tenha versado em exclusivo sobre este tema, aparenta, ao longo de diversos acórdãos, considerar a tributação autónoma constitucional de maneira uniforme, tendo em conta o seu objetivo final – combate à evasão e fraude fiscais.

De uma forma breve mencionamos também as menções do Tribunal Constitucional quanto à retroatividade da lei fiscal, aquando da atualização de uma taxa de Tributação Autónoma durante um exercício fiscal, com efeitos retroativos, tendo se concluído que, sendo a Tributação Autónoma um imposto de obrigação única, a lei nova apenas terá efeito para as despesas anteriormente realizadas à data da entrada em vigor da mesma.

Existe, tal como se pode verificar pelo desenvolvimento legislativo das taxas de Tributação Autónoma, um aumento progressivo que evidencia uma maior arrecadação de receita para o Estado e que tem levado parte da Doutrina a considerar que o fundamento inicial desta tributação especial se encontra já desatualizado, visando apenas o aumento da receita fiscal.

Não acompanhamos esta posição, sendo que a Tributação Autónoma, procurando uma dissuasão de comportamento dos contribuintes na efetivação deste tipo de despesas, um aumento progressivo das taxas continua a cumprir o seu objetivo primário.

Existe, então, a necessidade de indagar o nosso estudo sobre cada uma das taxas de Tributação Autónoma que se encontram vigentes nos termos do artigo 88.º do CIRC, para o qual remetemos uma leitura mais aprofundada.

No que diz respeito à Tributação sobre as despesas não documentadas, a primeira a surgir no ordenamento jurídico português, é aquela que apresenta a maior taxa aplicável face à dificuldade inerente de perceber o conceito das despesas em causa. Para além do mais, e tendo em conta a falta de documentação existente dos presentes gastos, estas despesas também não são dedutíveis ao lucro tributável.

Por sua vez, existe ainda a Tributação Autónoma aplicável a encargos com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias, motos ou motocicletos e de despesas de representação, bem como parte das ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalho, que, por sua vez, podem eventualmente ser consideradas como a distribuição camuflada de rendimentos a terceiros não tributados na sua esfera jurídica mas que, ainda assim, representam um exfluxo financeiro no sujeito passivo.

Ainda, mencionamos a Tributação Autónoma aplicável a despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e ali submetidas a um regime fiscal mais favorável, as quais muitas das vezes refletem uma não tributação na esfera do destinatário e que não se encontram devidamente documentadas.

Relativamente à distribuição de lucros por entidades sujeitas a IRC a sujeitos total ou parcialmente isentos visa, o legislador, com a Tributação Autónoma, desincentivar a alienação de partes sociais evitando a “lavagem de dividendos”.

Por sua vez, os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações e gastos ou encargos relativos a bónus a gestores, administradores ou gerentes visa, limitar os *golden parachutes*, conhecidos principalmente no pré-crise 2008 como pagamento de indemnizações avultadas por cessação de funções, ou ainda, proceder a uma limitação de remunerações variáveis e bónus a gestores que sejam de valor consideravelmente avultado.

Por fim, e não se encontrando previsto no CIRC, procuramos ainda uma referência à Tributação Autónoma conhecida como “taxa Robin dos Bosques”, aplicada a empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados em que se conclui de se tratar, primariamente, de uma obrigação de adoção de um método de contagem de *stock* (FIFO) e que, consequentemente, aquando de uma subida de preços, representará uma maior receita fiscal.

Deixamos apenas a ressalva de que a todas as Tributações Autónomas poderá, ainda, haver um aumento de 10 pontos percentuais no caso de prejuízo fiscal, o que demonstra o objetivo destas normas antiabuso e representa a forma de dissuadir as sociedades em afetar a matéria coletável, levando-a a valores negativos, através de despesas sobre as quais não se terá a certeza da sua natureza e se foram efetivamente realizadas com vista à obtenção do lucro da sociedade.

Não nos restam dúvidas de que nos encontramos perante um imposto de obrigação única, com vista à tributação de despesas sobre as quais não existe certa da natureza, empresarial ou pessoal, da mesma. Por muito que se possa questionar a constitucionalidade do presente instituto, até tendo em conta que se encontra integrado no imposto sobre o rendimento, de natureza diferenciada deste, consideramos que se encontram cumpridos todos os princípios da Constituição Fiscal e, assim, não existe motivo suficiente para que se diga que nos encontramos perante um instituto inconstitucional.

Consideramos que, de facto, o regime da Tributação Autónoma revela uma complexidade tendo em conta os moldes com que terá surgido e aqueles que hoje em dia encontramos, até tendo em conta o seu afastamento material relativamente ao imposto sobre o rendimento (onde se inserem).

O objeto da presente tributação, salvo melhor opinião, não deixou de existir desde a sua criação, continua a procurar o efeito dissuasor nos sujeitos passivos em incorrer nas despesas alvo de taxas de Tributação Autónoma tendo em conta que estas, inevitavelmente, procedem a uma erosão da matéria tributável em sede de IRS e IRC (diga-se, empresas *latu sensu*).

Face à diferenciação já existente, e mencionada variadas vezes pela doutrina e pela jurisprudência, e parecendo que o único argumento que sustenta a integração da Tributação Autónoma no imposto sobre o rendimento seja a liquidação efetuada no mesmo momento, consideramos relevante que se mantenha nestes moldes tendo em conta que não deixam de ser despesas que, inevitavelmente, dificultam a tributação do rendimento das sociedades.

Aliás, o próprio agravamento das taxas aplicáveis por prejuízos fiscais demonstra a ligação necessária com o IRC, nos termos em apuramento deste, e que deverá ter em consideração o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, o mais próximo da realidade possível, inevitavelmente prejudicado pelas despesas alvo de Tributação Autónoma.

Consideramos que o surgimento de algumas taxas de Tributação Autónoma ao longo dos anos, como a taxa de tributação sobre empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados, poderia levar o legislador a considerar a Tributação Autónoma enquanto tributação “avulsa”, tal como esta surgiu, e, assim, retirá-la do imposto sobre o rendimento resolvendo uma das questões controvertidas que tem sido levantada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Pelo exposto, consideramos que a efetividade prática de liquidação, bem como o facto das despesas representarem uma erosão da matéria tributável que uma tributação avulsa ao IRC poderia levar a dificuldade de enquadramento. Não deixa, independentemente de se encontrar prevista na tributação sobre o rendimento, de se ver cumprido o objetivo da criação desta tributação extrafiscal.

Bibliografia

AVELAR, Bárbara Vasconcelos – *A Tributação Autónoma – O Caso Especial das Despesas não Documentadas*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, dezembro de 2021

BASTO, Xavier – *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, *Fiscalidade*, n.º 5, 2001

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.ª Edição, Almedina, 2021

COSTA, Manuel Cardoso da – *Curso de Direito Fiscal*, 1972

COURINHA, Gustavo Lopes – *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Reimpressão, 2020, Almedina

COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel – *Curso de Direito Comercial*, Volume II, 6.ª Edição, 2019, Almedina,

DINIS, Ana Arroomba – *A Tributação Autónoma em Portugal: uma abordagem jurisprudencial*, Edições Almedina S.A., setembro 2022

DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A Tributação Autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC - A questão dos gastos com eventos promocionais in Estudos de Direito das Empresas e de Direito do Trabalho*, Almedina, 2023 (Ainda não publicado)

DOMINGOS, Francisco Nicolau – *A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC: reflexão analítica, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita*, Organizador Luís Vasconcelos Abreu, Almedina, 2022

DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, outubro de 2019

DOURADO, Ana Paula – *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem Livre de Apreciação*, Tese de Doutoramento, Coimbra Editora, 1997

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020

FIGUEIREDO, Filipe Regêncio; PORTO, Manuel – *Tributação dos produtos energéticos ou dos ganhos das empresas produtoras: Reflexões sobre a “Taxa Robin dos Bosques”* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3 – Outono

MARQUES, Paulo; MARQUES, Rui; SARMENTO, Joaquim Miranda – *IRC – Problemas actuais*, 2.ª Edição, Aumentada e Actualizada, AAFDL Editora, 2018

MARQUES, Rui – *Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela Lei e Jurisprudência*, CIDEEFF, Universidade de Lisboa, n.º 5/2022

MARQUES, Sérgio Miguel Martins Brito - *Tributação Autónoma – Uma dupla natureza de imposto?*, Dissertação de Mestrado em Gestão Fiscal, ISG, Lisboa, 2017

MARTINS, Helena – *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, 2012

MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de – *A Tributação Autónoma no âmbito do IRC*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, junho de 2017

MESQUITA, Maria Rita – *A tributação autónoma no IRC – A sua (in)coerência*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Escola de Direito do Porto, maio de 2014

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, 2019

NABAIS, José Casalta – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição – Reimpressão, Almedina, 2022

NABAIS, José Casalta – *O dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, Tese de Doutoramento, 4.ª Reimpressão, Almedina, 2015

PALMA, Clotilde Celorico – *As Tributações Autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, n.º 2 – Verão, Almedina, novembro 2012

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4.ª Edição, Almedina, 2011

SILVA, Filipe Manuel Reis Nogueira da – *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*, Dissertação de Mestrado em Direito das Empresas, ISCTE, setembro de 2013

SOUSA, Catarina Ferreira de – *Tributações Autónomas*, Dissertação de Mestrado em Auditoria e Fiscalidade, Universidade Católica Portuguesa, julho de 2018

SOUSA, Miguel Teixeira de – *Introdução ao Direito*, Almedina, 2012

XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Livraria Petrony, Lisboa 1974

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1/2021, Processo n.º 21/20.7BALS (Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01163/11 (Adérito Santos)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01375/12 (Valente Torrão)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0146/16 (Francisco Rothes)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01613/15 (Ana Paula Lobo)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 02/20.0BALS (Isabel Marques da Silva)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0204/10 (Dulce Neto)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 054/21.6BALS (Pedro Vergueiro)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0600/08 (Pimenta do Vale)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0901/14 (Ana Paula Lobo)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 146/16 (Francisco Rothes)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 06A1884 (Azevedo Ramos)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 219/13.4TYLSB.L2.S3 (Fonseca Ramos)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 237/04.3TCGMR.S1 (Távora Vítor)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 4891/11.1TBSTS.P1.S1 (Alexandre Reis)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo n.º 00380/07.7BECBR (Irene Isabel Gomes das Neves)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 08126/14 (Joaquim Condesso)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 1374/08.0BELRS (Tânia Meireles da Cunha)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 2942/12.1BELRS (Catarina Almeida e Sousa)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 41/6.4BESNT (Tânia Meireles da Cunha)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 469/09.8BESNT (Cristina Flora)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 839/01.0BTLRS (Vital Lopes)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 98/09.6BESNT (Tânia Meireles da Cunha)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 171/2017, Processo n.º 550/2016 (Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, Processo n.º 602/12 (Conselheiro José da Cunha Barbosa)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015 (Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, Processo n.º 150/12 (Conselheiro João Cura Mariano)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 382/2012, Processo n.º 121/12 (Conselheiro José Cunha Barbosa)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, Processos n.º 523 e 524/2010 (Conselheira Ana Guerra Martins)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 401/2020, Processo n.º 586/19 (Conselheira Maria José Rangel de Mesquita)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, Processo n.º 150/12 (Conselheiro João Cura Mariano)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 68/2007, Processo n.º 215/05 (Conselheiro Paulo Mota Pinto)

Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD

Decisão n.º 106/2021-T, (Carlos Fernandes Cadilha)

Decisão n.º 14/2016-T, (Nina Teresa Sousa Santos Aguiar)

Decisão n.º 188/2013-T, (Nina Aguiar)

Decisão n.º 209/2013-T, (José Pedro Carvalho - Relator)

Decisão n.º 235/2019-T, (Maria Fernanda Maçãs, António Alberto Franco e Fernando Araújo)

Decisão n.º 28/2019-T, (José Pedro Carvalho)

Decisão n.º 487/2018-T, (Jorge Lopes de Sousa, Miguel Matos Torres e Ana Teixeira de Sousa)

Decisão n.º 615/2019-T, (Maria Fernanda Maçãs)

Decisão n.º 7/2011-T, (Ana Paula Dourado)