

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



A DEDUTIBILIDADE DAS
TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

Adriana Moreira

DISSERTAÇÃO APRESENTADA NO ÂMBITO DO MESTRADO
PROFISSIONALIZANTE
EM CIÊNCIAS JURÍDICO-EMPRESARIAIS

Orientação: Professor Doutor Carlos Lobo

2018

Aos meus Pais, que me permitem continuar o “Sonho”.

À restante Família, por todo o apoio, amor e confiança.

Aos Amigos, pela compreensão das minhas ausências.

A todos aqueles que, por carência económica, não puderam frequentar o ensino superior.

* A autora não segue o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa (aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto) por considerar que o mesmo não vigora com carácter de obrigatoriedade.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	7
I. CARACTERIZAÇÃO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	9
II. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	10
III. TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – ARTIGO 88.º DO CIRC	12
IV. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL	17
V. ENCARGOS DEDUTÍVEIS VS ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS EM SEDE DE IRC	20
1) Actual artigo 23.º - A do CIRC:	20
2) Artigo 23.º do CIRC:	23
3) Requisitos para a dedutibilidade de um gasto:.....	24
i) A comprovação material dos gastos	25
ii) A prova documental.....	25
iii) O ónus da prova dos gastos realizados.....	26
iv) A indispensabilidade	26
v) A conexão entre gastos e proveitos	27
vi) A efectividade dos gastos	28
vii) A contabilização dos gastos reais e efectivos e o seu controlo pela Administração tributária	29
VI. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	30
VII. DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS – CRÍTICA AO ACTUAL ARTIGO 23.º-A DO CIRC	68
CONCLUSÃO	71
BIBLIOGRAFIA	72

ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
AT	Autoridade Tributária
CADD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CT	Código do Trabalho
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
p.	Página
PEC	Pagamento Especial por Conta
pp.	Páginas
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TA	Tributação/(ões) Autónoma(s)
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TCAN	Tribunal Central Administrativo do Norte

PALAVRAS – CHAVE

- IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas)
- Tributação
- Empresas
- Despesas
- Dedução
- Lucro
- Princípio da Tributação do Rendimento Real
- Direito Fiscal

KEYWORDS

- IRC (Corporate Income Tax)
- Taxation
- Companies
- Expenses
- Deduction
- Profit
- Principle of taxation of Real Income
- Tax Law

INTRODUÇÃO

O presente trabalho surge no âmbito da frequência no Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-Empresariais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, nomeadamente na unidade curricular de Tributação das Empresas.

A frequência nesta disciplina permitiu-me densificar os meus estudos na área do Direito Fiscal das Pessoas Colectivas, mais concretamente, na análise do actual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, doravante designado CIRC.

Nessa senda, tendo travado conhecimento com a reforma fiscal do CIRC, a Tributação Autónoma, doravante designada TA, surgiu no meu horizonte como uma temática a explorar, porquanto a sua natureza e caracterização despertaram o meu interesse.

O contexto socio-económico que vivemos, reflexo directo da crise mundial de 2008, repercutiu-se directamente no desempenho económico e financeiro das Pessoas Colectivas, doravante designadas por Empresas¹.

Pelo que, é necessário, e absolutamente vital, que as Empresas voltem a obter lucros, recuperando a sua competitividade e investimento.

Logo, para que estas voltem a um estado saudável, urge diminuir a sua carga fiscal, apresentando soluções que lhes permitam deduzir mais gastos e encargos, sem descurar, claro está, a primazia pelo combate à evasão fiscal.

Por conseguinte, surge o tema para o presente trabalho, intitulado “*Dedutibilidade das Tributações Autónomas*”, na medida em que, e tendo em conta que as Empresas devem ser tributadas segundo o seu Rendimento Real (conforme plasmado no artigo 104.º n. 2 da CRP), devem ser deduzidos, à carga fiscal, todos os gastos e encargos suportados pelas Empresas.

¹ O termo “Empresas” não é por certo o mais correcto porquanto o leque de Pessoas Colectivas, ao qual o CIRC diz respeito, não contém apenas empresas, estas são apenas um dos tipos de Pessoas Colectivas. Não obstante, e para uma maior facilidade de compreensão por parte de leitores, optei por utilizar o conceito mais conhecido pelo senso comum para designar as Pessoas Colectivas, e assim socorro-me do conceito de “Empresas”.

SUMMARY

The present study arises within the frequency in the Master's degree in Business and Legal Training of the Faculty of Law of the University of Lisbon, in particular in the course of business taxation.

The frequency in this discipline has allowed me to densify my studies in the area of the tax law of legal persons, in particular in the analysis of the current code of corporate income tax, hereinafter CIRC.

In this way, having with the tax reform of the CIRC, the separate taxation, hereinafter referred to, originated in my horizon as a theme to explore, because your nature and characterisation aroused my interest.

The socio-economic context in which we live, direct reflex of the global crisis of 2008, reflected in the economic and financial performance of legal persons, hereinafter referred to as Companies².

Therefore, it is necessary, and absolutely vital that companies return to profit, recovering your competitiveness and investment. Soon, to get back to a healthy state, urges lower the tax burden, presenting your solutions to allow them to deduct more expenses and charges, without neglecting, of course, the primacy by combating tax evasion.

So, the theme for this work, titled "Deductibility of Autonomous Taxation", to the extent that, and bearing in mind that businesses should be taxed according to your Real Income (as enshrined in article 104 article 2 of CRP), must be deducted, the tax burden, all the expenses and charges borne by Companies.

² The term "Companies" is certainly not the right thing to do because the range of legal persons, to which the CIRC concerns, not only contains companies, these are just some of the types of legal persons. Nevertheless, and for greater ease of understanding on the part of readers, I chose to use the concept more known by common sense to designate legal persons, and so help me about the concept of "Companies".

I. CARACTERIZAÇÃO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

O Estado e os demais entes públicos necessitam, frequentemente, de gerar receitas de modo a assegurar o funcionamento das diversas funções a que se encontram adstritos.

Num Estado não patrimonial³ o capital é obtido, acima de tudo, junto dos agentes económicos privados.

Assim, no actual Estado de Direito, contrariamente ao que sucedia no Estado absoluto, a actividade financeira, como toda a actividade pública de que aquela constitui um sector dos mais relevantes, desenvolve-se inteiramente em execução de normas jurídicas que os agentes públicos estão obrigados a observar. É, pois, ao conjunto de normas jurídicas que disciplinam a actividade financeira do Estado e demais entes públicos que damos o nome de direito financeiro.⁴

Nesta senda, encontramos-nos inseridos numa economia de mercado, ou seja, existe uma separação entre a esfera do Estado (política) e a esfera dos indivíduos (económica), encontrando-se a produção, distribuição e consumo dos bens e serviços entregue, essencialmente, ao sector privado.

Logo, o Estado deve procurar caminhos de financiamento, de modo a conseguir gerar a receita que precisa para o seu funcionamento saudável. E é aqui que surgem os Tributos (Impostos, Taxas, Contribuições).

A Tributação Autónoma surge no enquadramento jurídico-fiscal como um tributo que incide sobre determinadas despesas dos sujeitos passivos, que são tidas como constituindo factos tributários autónomos.

Ainda que inserida no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a TA, tal como a própria denominação indica, distingue-se do IRC. Aliás, conforme entendimento da Jurisprudência, “*as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre*

³ Caracterização económico-financeira que actualmente é a regra, na qual se insere Portugal, em que os bens susceptíveis de produção de rendimentos na titularidade de entidades públicas são muito escassos, logo as receitas obtidas nessas entidades são muito limitadas.

⁴ CASALTA NABAIS, José, *in* “Direito Fiscal”, 6ª Edição, 2011, Almedina, pp. 3-4.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC”

A Tributação Autónoma como incide sobre a despesa, o facto gerador do imposto surge no momento em que se efectua a despesa e não em momento posterior, como sucede com o IRC, por exemplo, ou seja, a TA é uma tributação de carácter instantâneo, em contraposição com os impostos sucedâneos (v.g. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas).

Isto remete-nos para a distinção entre impostos periódicos (em que o facto gerador do imposto se produz de modo sucessivo, repetindo-se no tempo) e impostos de obrigação única (nos quais o facto gerador do imposto surge no momento, de forma instantânea, isolado no tempo).

Assim, na TA o facto gerador do imposto preenche-se com a realização da despesa sujeita a tributação.

Em suma: a TA designa-se pela tributação de determinadas despesas, cujo facto gerador surge com o acto de realização da despesa sujeita a tributação e afere-se independentemente do IRC.

II. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

A figura da TA surgiu pela primeira vez na Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento de Estado para 1988), onde se visou a aplicação de uma taxa sobre as despesas confidenciais (no entanto, com a entrada em vigor do CIRC, por força do Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, a norma foi revogada).

A TA reaparece com o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho:

⁵ Cfr. Ac. da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de Março de 2012, Processo 830/11, Relatora Conselheira Fernanda Maçãs.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

“Art. 4.º - As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.”

De seguida, em 2001, o legislador alargou a base de incidência da TA, passando a incluir-se neste tipo de tributação as despesas de representação e despesas com viaturas, além das já mencionadas despesas confidenciais.

Posteriormente, outro género de despesas foram incluídas e sujeitas a Tributação Autónoma, tais como, gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual, gastos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, ajudas de custo e lucros distribuídos.

Actualmente, os encargos sujeitos a TA distribuem-se pelas seguintes categorias⁶:

- Despesas não documentadas;
- Viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias⁷, motos ou motocicletas⁸;
- Despesas de representação;
- Ajudas de custo;
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC e sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, incluindo-se os rendimentos de capitais, quando as partes sociais às quais se referem os lucros não tenham continuado na titularidade do mesmo sujeito passivo⁹;
- Indemnizações/compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade;

⁶ Vide, artigo 88.º do CIRC.

⁷ Referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos.

⁸ Os veículos exclusivamente movidos a energia eléctrica exceptuam-se deste tipo de tributação.

⁹ 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.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- Bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500,00¹⁰;

Alicerçado ao alargamento do tipo de despesas que são sujeitas a TA está também o aumento significativo das taxas de tributação autónoma, que têm vindo a sofrer variados aumentos.

Posto isto, é inegável que se considere que a TA serve única e exclusivamente para aumentar a receita fiscal do Estado, não operando quaisquer outros critérios que legitimem o referido aumento do leque de despesas e respectivas taxas incidentes.

III. TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – ARTIGO 88.º DO CIRC

Terminada a análise da evolução legislativa das tributações autónomas, eis que chegamos ao momento dissecar as taxas de tributação autónoma, actualmente plasmadas no artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas.

Nessa senda, comecemos por transcrever, na íntegra o respectivo artigo:

“Artigo 88.º

Taxas de tributação autónoma

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

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

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

¹⁰ Ressalva-se os casos em que o pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse tempo.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000 e inferior a (euro) 35 000;*
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000.*

4 — (Revogado)

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

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

- a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*
- b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.*

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

8 — São sujeitas ao regime dos n.os 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.

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

10 — (Revogado)

11 — São tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

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

13 — *São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:*

a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (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.

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

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

16 — *O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.*

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

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

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

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

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

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

Em primeiro surgem as despesas não documentadas, as quais são tributadas a uma taxa de 50%, ressalvando-se o facto de não serem consideradas como gasto (atento o facto de não se conseguir comprovar a sua realização). Este tipo de despesa sofre a tributação com a taxa mais elevada, percebendo-se facilmente o porquê (conforme supra mencionado, a dificuldade em comprovar as mesmas). Urge mencionar que estas despesas sofrem um agravamento na taxa (passando de 50% para 70%) nos casos em que o sujeito passivo seja isento ou não exerça, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou ainda, quando auferirem rendimentos resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo.

De seguida, encontramos os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias¹¹: 10% se o custo da viatura for inferior a € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros); 27,5% se o custo da viatura for igual ou superior a € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros) e inferior a € 35.000,00 (trinta e cinco mil euros); 35% se o custo da viatura for igual ou superior a € 35.000,00 (trinta e cinco mil euros).

Neste leque de despesas com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

No entanto, excluem-se deste tipo de despesa: os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas quando estes estão adstritos à exploração de serviço público de transportes, quando se destinam ao aluguer no âmbito do exercício da actividade normal

¹¹ Excluem-se os veículos movidos a energia eléctrica.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

do sujeito passivo; e, os encargos com viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado acordo entre o trabalhador e o empregador autorizando aquele a utilizar pessoalmente o veículo propriedade da empresa.

Em terceiro, temos a tributação das despesas de representação (por exemplo, recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos, sobre as quais incide uma taxa de 10%.

Após, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal evidentemente mais favorável, ou cujo pagamento seja efectuado em contas sediadas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, estão sujeitas a uma taxa de 35% ou 55%, respectivamente¹².

As ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, no âmbito da sua actividade profissional, não facturadas a clientes, e escrituradas a qualquer título são tributadas autonomamente a uma taxa de 5%¹³.

“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” são tributados autonomamente à taxa de 23%. Atenção que ao montante deste imposto é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido objecto de retenção na fonte¹⁴.

Os gastos com indemnizações não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos contratualmente, no caso de se verificar a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os encargos com a parcela que exceda o valor das remunerações que sejam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao

¹² Salvo se o sujeito passivo comprovar que tais pagamentos correspondem a movimentos efectivamente efectuados e não têm carácter anormal nem quantias avultadas.

¹³ Excepto na parcela em que ocorra tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário.

¹⁴ Nesse caso não pode o imposto retido ser deduzido nos termos do artigo 90.º n.º 2 do CIRC.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

termo do vínculo contratual, no caso de se tratar de rescisão de um contrato antes do seu termo¹⁵, são tributados a uma taxa de 35%.

Também os gastos com bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores/administradores/gerentes, caso estas representem uma parte superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500 são tributados a uma taxa de 35%¹⁶.

Importa frisar que as taxas acima mencionadas são elevadas em 10 pontos percentuais nas situações em que as empresas apresentem prejuízo fiscal no respectivo período.

IV. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL

A Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) inclui no seu artigo 104.º n.º 2 o Princípio da Tributação do Rendimento Real, o qual menciona “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”. Mas será que actualmente as empresas estão efectivamente a ser tributadas de acordo com o seu rendimento real?! Adiantando, desde já, a resposta: não nos parece! E porquê? Segue, *infra*, a explicação encontrada.

Na aferição do lucro tributável¹⁷ das empresas torna-se necessário calcular o resultado líquido bem como as variações patrimoniais positivas¹⁸ e negativas¹⁹ verificadas durante o período tributável²⁰.

Por um lado, para além do valor correspondente aos produtos entregues a título de pagamento do imposto sobre a produção do petróleo (que for devido nos termos da legislação aplicável) e do valor da diferença positiva entre o montante entregue aos sócios

¹⁵ Independentemente da modalidade de pagamento, quer seja realizado directamente pela empresa, quer ocorra transferência das responsabilidades inerentes para outra entidade.

¹⁶ Excepto no caso do seu pagamento estar condicionado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e subordinado ao desempenho saudável e positivo da sociedade ao longo desse tempo.

¹⁷ Artigo 17.º do CIRC.

¹⁸ Artigo 21.º do CIRC.

¹⁹ Artigo 24.º do CIRC.

²⁰ Em regra, o período de tributação coincide com o ano civil (artigo 8.º do CIRC).

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

em resultado da redução de capital social e o valor de aquisição das respectivas partes de capital, entendem-se por rendimentos e ganhos²¹:

- a) Vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) Rendimentos de imóveis;
- c) Juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- e) Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- f) Ganhos por aumentos de justo valor em instrumentos financeiros;
- g) Ganhos por aumentos de justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- h) Mais-valias realizadas;
- i) Indemnizações auferidas, seja a que título for;
- j) Subsídios à exploração.

Por outro lado, consideram-se gastos e perdas:

- a) Relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- b) Relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transporte, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) Juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) Remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforme, contribuições para fundos

²¹ Artigo 20.º do CIRC.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

- e) Análises, racionalização, investigação, consulta e projectos de desenvolvimento;
- f) Os de natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Perdas por imparidade;
- i) Provisões;
- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- k) Perdas por reduções de justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

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

Assim, e analisando a situação *in casu*, o legislador ao continuar a evitar abarcar as tributações autónomas no leque de encargos dedutíveis, apenas está a estimular a debilidade do tecido empresarial. Mas não só! A falta de inclusão deste tipo de despesa no patamar da dedutibilidade é, actualmente, uma verdadeira e manifesta violação do Princípio da Tributação do Rendimento Real, plasmado no artigo 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Certo é que muita doutrina e jurisprudência defendem que sendo a Tributação Autónoma um tributo diverso do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, não é aferida nem condicionada pelo Princípio da Tributação do Rendimento Real, opinião à qual nos manifestamos contra. Senão vejamos.

Ainda que a Tributação Autónoma seja um tributo que incide sobre despesa, ao passo que o IRC incide sobre o rendimento, as duas encontram-se conectadas porquanto a TA é acessória

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

do IRC (se assim não fosse, o legislador teria optado por criar um código novo, diferente do IRC, em que optaria por incluir a TA de forma independente).

A Tributação Autónoma existe mesmo no caso de ocorrência de prejuízo fiscal. Mas então, isto implica que a mesma não é determinada e condicionada pelo respeito pelo Princípio da Tributação do Rendimento Real, corolário importantíssimo no que toca à matéria de tributação de empresas? Salvo melhor opinião, não. Uma circunstância não anula a outra.

Por isso defendemos, ao contrário de basta doutrina e jurisprudência, que a Tributação Autónoma, ainda que aferida de forma independente do IRC, está intimamente relacionada com este último, devendo respeitar e obedecer ao Princípio da Tributação do Rendimento Real, previsto e plasmado no artigo 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Nessa senda, enquanto não ocorrer a simbiose entre contabilidade e fiscalidade, a saúde empresarial não poderá melhorar. Pelo que, terá que existir uma maior preocupação em aproximar o conceito fiscal e a contabilidade, no que concerne ao Princípio da Tributação do Rendimento Real, na medida em que, só assim passará a existir uma verdadeira tributação sobre o rendimento real.

V. ENCARGOS DEDUTÍVEIS VS ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS EM SEDE DE IRC

1) Actual artigo 23.º - A do CIRC:

O actual artigo 23.-A do CIRC contempla os encargos que não se consideram dedutíveis em sede de IRC. O referido preceito legal foi aditado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

Assim, não se mostram dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
- b) As despesas não documentadas;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos números 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do artigo 8.º n.º 6 do CIRC;
- d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;
- e) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infracções de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da actividade;
- f) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar;
- g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;
- i) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;
- j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
- k) Os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;
- m) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º;
- n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;
- o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;
- p) A contribuição sobre o sector bancário;
- q) A contribuição extraordinária sobre o sector energético;
- r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os números 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Tal como menciona o n.º 2 do artigo 23.º-A, não se incluem no lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C.

Também importa frisar que não se consideram gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável (inscritos em lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças).

2) Artigo 23.º do CIRC:

O conceito de encargo dedutível em sede de IRC surge no artigo 23.º do respectivo diploma legal. Em suma, consideram-se dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Ora, constatamos que se consideram gastos e perdas os seguintes elementos:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais relativos à produção, conservação e reparação;
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transporte, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso, e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projectos de desenvolvimento;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Perdas por imparidade;
- i) Provisões;
- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- k) Perdas por reduções de justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Em suma, são considerados gastos dedutíveis todos aqueles que demonstrem ser indispensáveis à manutenção da fonte produtora.

3) Requisitos para a dedutibilidade de um gasto:

Mais uma vez frisamos que nem todos os gastos são considerados dedutíveis em sede de IRC. Ou seja, o simples facto do sujeito passivo efectuar determinada despesa não significa, por si só, que seja considerada para a formação do lucro tributável, ainda que sejam suportadas pelo sujeito passivo e se encontrem inscritas na contabilidade deste.

A lista apresentada pelo legislador, no artigo 23.º do CIRC não se mostra taxativa, antes sim, meramente exemplificativa, podendo existir outros gastos que possam ser considerados dedutíveis em termos fiscais.

Numa abordagem menos rigorosa diremos que os gastos dedutíveis são todos aqueles que são suportados pelo sujeito passivo e indispensáveis à realização dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora²².

Assim, importa determinar quais os critérios utilizados, actualmente, para definir quais os gastos que são considerados fiscalmente dedutíveis em sede de IRC. Ademais, importa ainda proceder a uma harmonização dos princípios fiscais e contabilísticos, desde logo porque o próprio conceito de custo, do artigo 23.º do CIRC, pressupõe uma certa indeterminabilidade

²² Por exemplo, as remunerações salariais dos trabalhadores.

e não apresenta uma correlação directa entre a contabilidade e a fiscalidade, o que acarreta decisões contraditórias²³.

Vejam, então quais os critérios para a consideração de um gasto como encargo fiscalmente dedutível em sede de IRC:

i) A comprovação material dos gastos

O primeiro critério reside na constatação dos gastos realizados, ou seja, estes só serão aceites fiscalmente caso o sujeito passivo faça prova de que incorreu efectivamente nessas despesas.

O artigo 23.º do CIRC refere que a prova requerida “*consiste nas variáveis formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos.*” Assim, os gastos têm que estar documentados e conservados em arquivo dentro do prazo legal estabelecido, valendo como documento uma factura (e não um mero documento contabilístico ou interno do sujeito passivo).

Os gastos devem representar a situação real do sujeito passivo, ou seja, deve existir uma igualdade entre o custo comercial e o custo fiscal, evitando-se assim custos artificiais, que consubstanciam situações lesivas para o Estado.

Aliás, de modo a agilizar a contabilização dos gastos, a lei prevê a aplicação de métodos auxiliares, tais como, inventários²⁴, depreciações ou amortizações²⁵.

ii) A prova documental

Ainda em harmonia com o critério acima mencionado, importa frisar que a prova-tipo que, em regra se exige para comprovar a efectivação dos gastos, é a prova documental. Não se exclui a possibilidade de se obter, por exemplo, a prova testemunhal, como complemento à prova documental (e não como meio alternativo)²⁶.

²³ Um mesmo gasto, por vezes surge como encargo dedutível e outras não.

²⁴ Artigo 26.º do CIRC.

²⁵ Artigo 28.º e seguintes do CIRC.

²⁶ Vide Acórdão STA, 24/05/2000, recurso n.º 24857; Acórdão TCA, 29/05/2001, processo n.º 3093/99.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Em situações concretas, dadas as circunstâncias de cada caso, pode-se ainda admitir a prova pericial. Exemplo disso são as viagens pagas a colaboradores, que podem ser comprovadas mediante perícia.

Em suma, no caso de existirem dúvidas acerca da veracidade da prova documental apresentada pelo sujeito passivo para comprovação dos gastos, o juiz tem ao seu dispor a norma legal do artigo 116.º do CPPT, podendo assim ordenar e realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade material.

iii) O ónus da prova dos gastos realizados

Antes de se determinar se um gasto pode ou não ser dedutível, é indispensável indagar se os gastos correspondem à veracidade dos factos tributários e se os factos fiscalmente relevantes são ou não imprescindíveis à actividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

Logo, sobre o sujeito passivo impera um ónus de fazer prova das despesas efectuadas, demonstrando que as mesmas correspondem à veracidade dos factos. Tal obrigação surge no âmbito do artigo 74.º da LGT, o qual prescreve que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

O que sucede se o sujeito passivo não concretizar o ónus que recai sobre si? Pois bem, a AT poderá não incluir esse gasto, ainda que a actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo justifique tal despesa.

iv) A indispensabilidade

O requisito da indispensabilidade surge como um dos mais importantes no que toca à consideração de um gasto como encargo fiscalmente dedutível. Senão vejamos.

Primeiramente, cumpre salientar que se trata de um conceito indeterminado²⁷ e complexo²⁸, que se adapta a variadas situações.

²⁷ MOURA PORTUGAL, António, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora.

²⁸ MARTINS, António, “Uma nota sobre o conceito de fonte produtora constante do artigo 23.º do CIRC: sua relação com partes de capital e prestações acessórias”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 2, 2008.

O objectivo deste critério reside no impedimento da contabilização excessiva de certos gastos desnecessários²⁹ e supérfluos.

Por outro lado, não restam dúvidas de que as despesas com as remunerações salariais dos trabalhadores surgem como indispensáveis para a manutenção da fonte produtora e à obtenção de rendimentos.

Nessa senda, são considerados essenciais à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo, todos aqueles que contribuem para a obtenção do lucro de forma directa ou indirecta.

Este critério deve ser avaliado segundo critérios de racionalidade económica, ou seja, deve ser aferido de acordo com aquilo que é considerado útil e essencial para a realização dos proveitos ou a manutenção da fonte produtora do sujeito passivo.

Não se deve optar por uma interpretação abstracta mas antes sim estudar cada caso concreto, de acordo com as suas características. Assim, cada empresa efectua os gastos que entende como necessários, de acordo com a actividade económica a que se dedica. No entanto, o mesmo gasto pode não vir a ter a mesma consideração fiscal, em empresas distintas, isto é, uma mesma despesa pode ser considerada como fiscalmente dedutível na determinação do lucro tributável da empresa A e ao mesmo tempo não ser considerada como despesa relevante na determinação do lucro tributável da empresa B.

Em suma, só devem ser aceites os encargos vitais para a obtenção de proveitos.

v) A conexão entre gastos e proveitos

As empresas efectuam gastos perspectivando a obtenção de proveitos, no futuro, ou seja, efectua-se despesa hoje com o objectivo de investir e vir a recolher os ganhos amanhã.

Facilmente se percebe que as empresas para crescerem e prosperarem necessitam de investir e despende algum montante, só assim conseguem manter-se no mercado.

²⁹ V.g., as refeições pagas pelo sujeito passivo aos seus familiares.

Nessa senda, torna-se igualmente importante saber investir, saber onde gastar o dinheiro e ter controlo nas despesas efectuadas. Pelo que, outro dos critérios para aferir da dedutibilidade ou não de um gasto é a conexão existente entre este e o proveito que ele virá a gerar.

Torna-se por isso essencial que a contabilidade e organização dessas despesas esteja em sintonia com os ganhos que delas advier. Vejamos: no que toca ao registo das operações, requer-se que as despesas e os proveitos estejam conectados ao exercício contabilístico correspondente, o denominado princípio da periodização³⁰.

vi) A efectividade dos gastos

O penúltimo requisito para a dedutibilidade dos encargos diz respeito à efectividade das despesas. Quer isto dizer que um gasto só pode ser fiscalmente dedutível se realmente tiver sido suportado pelo sujeito passivo, excluindo-se quaisquer operações simuladas³¹ que possam adulterar a realidade contabilística da empresa (v.g. caso das facturas falsas, as quais são contabilizadas como despesas, diminuindo por isso o lucro tributável)³². Também por esta razão o legislador criou a norma do artigo 39.º da LGT, a qual dispõe no seu n.º1: *“Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.”*

Além disso, os encargos deverão corresponder a um único destinatário (ou a uma única classe de destinatários), ou seja, suportados pelo sujeito passivo (e não por entidades alheias)³³. E porquê? Então, no que toca à responsabilidade tributária do sujeito passivo esta opera solidaria ou subsidiariamente, conforme as situações. Nessa senda, são os sócios, nomeados para tal, que respondem perante a empresa no que se refere à responsabilidade tributária,

³⁰ Artigo 18.º do CIRC que dispõe no seu n.º 1 “Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”. No entanto, o n.º 2 deste normativo legal admite uma excepção: “as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” (cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar a existência de circunstâncias imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas).

³¹ V.g. Acórdão do STA, 26/09/2001, recurso n.º 25360.

³² NOGUEIRA DA COSTA, J.M., “Facturas Falsas”, *Revista do Ministério Público*, ano 17.º, Janeiro-Março, 1996, n.º 65, pp. 107 e ss.

³³ V.g. Acórdão do STA, 16/12/1970, processo n.º 16266, relator Conselheiro Anjos de Carvalho.

logo, os gastos visam esses mesmos sujeitos responsáveis pela empresa. Por exemplo, se falarmos numa SGPS, esta não tem, em princípio, que assumir as despesas das entidades que gere, ressalvando-se, desde já, a possibilidade de poder vir a assumir os custos das empresas participadas³⁴.

Outro ponto de interesse prende-se com o facto de se questionar se são dedutíveis apenas as despesas efectivas ou se, por outro lado, se pode incluir gastos hipotéticos. À partida a resposta seria prontamente: apenas as despesas efectivas. Mas não é bem assim. O artigo 23.º n.º 2 alínea i) do CIRC o qual prescreve que as provisões estão incluídas nas despesas dedutíveis³⁵, logo, podem ser considerados fiscalmente dedutíveis gastos previsíveis, considerados como encargos do exercício. Exemplo disto são as provisões fiscalmente dedutíveis, plasmadas no artigo 39.º do CIRC:

- a) *“As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;*
- b) *As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;*
- c) *As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;*
- d) *As constituídas com o objectivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.”*

vii) A contabilização dos gastos reais e efectivos e o seu controlo pela Administração tributária

Por último surge o critério da contabilização dos gastos e o respectivo controlo por parte da AT. Ora, conforme supra mencionado, para que um gasto seja fiscalmente dedutível é necessário que esteja inserido na contabilidade. Esta formalidade permite uma maior transparência fiscal, garantindo, desse modo, um verdadeiro *valorem probatio*³⁶ de que essa

³⁴ V.g. Acórdão STA, 26/06/2001, recurso n.º 4783/01, relator Valente Torrão.

³⁵ Vide os artigos 39.º e 40.º do CIRC.

³⁶ MOURA PORTUGAL, António, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

despesa realmente existiu e foi suportada pelo sujeito passivo. Além disso, o registo contabilístico das despesas suportadas acarreta um maior e melhor controlo por parte da AT, na medida em que permite aferir o cumprimento das obrigações fiscais, bem como saber qual o objectivo e/ou função de tais gastos, na esfera empresarial do sujeito passivo³⁷.

Não obstante, importa salientar que impera a realidade económica em detrimento da forma³⁸, ou seja, não podem ser considerados gastos apenas por estarem inseridos formalmente na contabilidade, prevalecendo deste modo a substância económica ao invés da substância da forma jurídica³⁹.

Aliás, a AT dispõe do poder⁴⁰ e autoridade para requerer e obter a prova dos registos contabilísticos, desde a inspecção tributária, até à consulta de documentos bancários do sujeito passivo, como demonstra, v.g. os artigos 63.º, 63.º-A, 63.º-B, 63.º-C e 63.º-D, todos da LGT.

VI. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

A jurisprudência tem vindo a desenvolver inúmeras contradições no âmbito da temática que temos vindo a abordar, a saber, a dedutibilidade das tributações autónomas. Durante anos, nomeadamente, antes da reforma de 2014 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, foram várias as decisões jurisprudenciais que entravam em conflito, por se mostrarem contraditórias, quer a nível dos tribunais administrativos e fiscais, quer a nível dos tribunais arbitrais.

Também inúmeras foram as decisões alvo de recurso, algumas das quais até à última instância possível, na medida em que operava uma dualidade decisória: umas vezes a tributação autónoma era considerada fiscalmente dedutível e outras não. O próprio Tribunal Constitucional viu-se impelido a proferir uma decisão quando foi confrontado com um

³⁷ LOBO XAVIER, António, “O Princípio Contabilístico da Prevalência sobre a forma e o Princípio da Consideração Económica dos Factos Tributários”, *RDES*, ano XXXVII, Janeiro-Setembro, 1995.

³⁸ SANCHES, Saldanha, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites”, *CTF*, n.º 398, Abril-Junho, 2000.

³⁹ *Vide* Acórdão STA, 07/12/1999, recurso n.º 23937, no qual se inclui a anotação de SALDANHA SANCHES na publicação *Fiscalidade*, n.º 3.

⁴⁰ *Vide* artigo 64.º-C sob a epígrafe “Poderes de autoridade pública”, o qual dispõe que os funcionários da AT, aquando do exercício das suas funções, possuem poderes de autoridade pública.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

recurso no âmbito das tributações autónomas, ainda que a tónica residisse na questão da violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal (artigo 103.º n.º3 da CRP) e não na dedutibilidade da TA.

A reviravolta nas decisões arbitrais e judiciais dá-se com a reforma do IRC em 2014 porquanto é com esta que se adita o actual artigo 23.º-A do CIRC, ou seja, a inclusão das tributações no leque de encargos não dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Antes desta reforma legislativa no âmbito da fiscalidade, muitas das decisões arbitrais e judiciais foram ao encontro da tese que aqui defendemos – dedutibilidade das tributações autónomas – desde que, claro está, se comprovassem os requisitos supra mencionados.

Apraz mencionar que, ainda que a reforma seja do ano 2014, o novo entendimento (não dedutibilidade das TA) apenas operou para litígios ocorridos após essa data. Assim, todos os conflitos pendentes deveriam ser resolvidos ao abrigo da anterior redacção legislativa.

Nessa senda, é por demais evidente que as actuais decisões abarquem uma solução diversa, a saber, a não dedutibilidade das TA. No entanto, o que importa aqui frisar é, desde logo, a motivação que fundamenta as decisões dos tribunais administrativos e fiscais e arbitrais.

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 92/2013-T, de 25/11/2014:

Neste pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente pediu a anulação de uma liquidação de IRC na medida em que não aceitou a correcção feita pela AT relativa ao valor de Tributação Autónoma de encargos dedutíveis referentes ao estacionamento de viaturas ligeiras de passageiros dos seus trabalhadores.

Analisemos um excerto da decisão arbitral subjudice:

« ***-Preocupações de combate à fraude e à evasão fiscal*** (desde logo enunciadas no preâmbulo da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e razões de simplicidade e ***eficácia na arrecadação fiscal*** determinaram que o legislador onerasse equitativamente todos os contribuintes com certos tipos de despesas.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

-O Tribunal Constitucional, convocado a pronunciar-se sobre diversas situações relacionadas com a tributação autónoma (que aqui não são chamadas), tem vindo a pronunciar-se acerca da tributação autónoma, de forma genérica, no sentido de que:

“Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado **incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem** tanto quanto possível as **despesas que afectem negativamente a receita fiscal**, e, por outro lado, **evitar** que, através dessas despesas, as empresas procedam à **distribuição camuflada de lucros**, sobretudo de dividendos que, assim, apenas fariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.”

“Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto de rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efectuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a **tributação autónoma apurada de forma independente do IRC** que é devido em cada exercício, por não estar directamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e, por isso, passível de tributação”.

- Igualmente se extrai do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que “o legislador criou as taxas de tributação autónoma com vista a **penalizar a realização de determinada despesas** uma vez que devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo (...)”

- As características da tributação autónoma conduzem-nos assim à **clássica distinção ente impostos periódicos e impostos de obrigação única**, cujo facto gerador de pagamento se produz de modo instantâneo, configura-se isolando, criando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento de natureza avulsa e não regular.

(...)

- Não soçobrarão dívidas que os encargos, no assinalado montante de 1.491.566,75 €, foram suportados pela Requerente, tendo sido, inclusivamente, considerados nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 23º do CIRC.

- Igualmente não se descortinam razões para que seja outra a interpretação a conferir ao nº 3 do artigo 88º do CIRC.

- A génese e escopo das tributações autónomas, não levarão a outro sentido que não seja o de que competirá ao sujeito passivo, que suportou/ efectuou as despesas que estão na sua origem, ser igualmente sujeito daquelas, independentemente da bondade ou objectivos que presidiram à sua realização.

- No caso em apreço, **não obstante a Requerente não ter - em abono da sua tese - apresentado prova documental, concernente à propriedade das viaturas** (que alega serem propriedade de

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

terceiros) **que estiveram na origem da despesa, tal facto revelar-se-ia perfeitamente inócuo.**

- **O que efectivamente está em causa é o sujeito passivo que suportou ou efectuou as despesas relacionados com as viaturas, e, como já dito, esse sujeito foi a Requerente.**

- E é esse o sujeito passivo em sede de tributação autónoma.

- Poder-se-ia ainda argumentar que os encargos em causa (à excepção das rendas ou alugueres) e, concretamente as ocorridas com “portagens” e “estacionamento/parqueamento”, não encontram guarida, na densificação a que procede o n.º 5 do artigo 88.º do CIRC.

- Aí se diz, com efeito, que:

“Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”

- Tratar-se-á de uma enumeração meramente exemplificativa (para a qual concorre desde logo o advérbio “nomeadamente”), a consentir na sua inclusão normativa outros encargos conexos com a utilização de viaturas e desde logo as decorrentes, nomeadamente, de portagens e/ou estacionamento ou parqueamento.»
(sublinhado e negrito nossos)

Após uma breve leitura do excerto supra percebemos que o Tribunal Constitucional considera que a Tributação Autónoma apenas foi criada com o intuito de gerar receita fiscal e ainda, para desincentivar o sujeito passivo a efectuar determinadas despesas.

Por fim, como segundo ponto, o Tribunal Constitucional revela ainda que a Tributação Autónoma é aferida de forma independente do IRC. No entanto, tal como temos vindo a defender, esta independência em nada influi a consideração do Princípio de Tributação do Rendimento Real no cálculo da Tributação Autónoma.

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 209/2013-T, de 24/02/2014:

Neste processo arbitral, os Requerentes solicitaram a constituição de um Tribunal Arbitral com vista à revisão das autoliquidações de IRC, porquanto alegaram a consideração da Tributação Autónoma como encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável em IRC.

Transcreve-se o excerto da decisão arbitral, nos seguintes termos:

“9.1 Quanto à natureza jurídica da tributação autónoma

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- *A **tributação autónoma incide sobre actos isoladamente** considerados que se traduzem na **realização de despesas**, sendo que cada uma destas (despesas) configura um facto tributável;*

- *Trata-se de uma tributação autónoma precisamente porque não depende do resultado fiscal do sujeito passivo ou do respectivo quantitativo: tenha o sujeito passivo prejuízo ou lucro – e sendo este marginal ou elevado – a tributação autónoma é devida desde que tenha realizado a despesa;*

(...)

Em conclusão, a tributação autónoma configura um imposto indirecto de natureza especial, porquanto incide sobre determinadas despesas.

9.2. **A tributação autónoma como encargo dedutível:**

*Tratando-se de um imposto indirecto, **a tributação autónoma não pode deixar de ser considerada dedutível para efeitos de IRC pois consubstancia um encargo efectivamente suportado pelo sujeito passivo** (tal como, aliás, os encargos sobre que incide).*

Acréscce que a tributação autónoma não está incluída no elenco de encargos não dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável de IRC previsto na alínea a) do n.º 1 art.º 45.º do mesmo código, porquanto este apenas impede a dedução do “IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”.

*A tributação autónoma não é “IRC”, não se trata de imposto sobre o rendimento, mas sim sobre a despesa. Ora, **incidindo a tributação autónoma sobre a despesa** (e não sobre os lucros) - tal como, aliás, tem vindo a ser qualificado pela generalidade da doutrina e da jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo - **a mesma é dedutível.***

*Deste modo, a tributação autónoma **configura**, à semelhança de qualquer imposto indirecto, **um gasto aceite para efeitos fiscais** nos termos dos artigos 17.º, n.º 1, 23.º e 45.º, n.º 1, al. a), todos do IRC.*

Aliás, antes da alteração introduzida pelo Orçamento de 2012 – isto é, nos exercícios causa no presente caso – uma das condições de sujeição a tributação autónoma era a dedutibilidade fiscal do encargo subjacente.” (sublinhado e negrito nossos)

Assim, encontramos nos tribunais arbitrais sustentação para a dedução das tributações autónomas, na medida em que, tal como já se referiu, a tributação autónoma enquanto tributo que incide sobre a despesa, é dedutível, uma vez que estas despesas são categorizadas como gastos fiscalmente relevantes.

Ora, se as despesas suportadas pelo sujeito sempre foram consideradas como encargos dedutíveis para efeitos de cálculo e apuramento do lucro tributável em sede de IRC, por que razão se deverá continuar a considerar a Tributação Autónoma um tributo não dedutível? Se

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

as despesas (com excepção das despesas não documentadas) sobre as quais incide a TA são consideradas como fiscalmente dedutíveis, não deverá também o tributo que incide sobre elas ser considerado dedutível? Salvo melhor opinião, a resposta é afirmativa.

Mais uma vez reitera-se o facto de que as finalidades da Tributação Autónoma (angariação de receita fiscal e combate à fraude fiscal) em nada ficam prejudicadas com a aceitação deste tributo como encargo dedutível porquanto a dedução teria que ser sempre inferior ao valor da tributação (o que levaria o Estado a angariar na mesma alguma receita fiscal e também levaria a um desincentivo de efectivação deste tipo de despesas).

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 6/2014-T, de 27/06/2014:

Aqui, a Requerente solicitou a constituição de Tribunal Arbitral pedindo a pronúncia sobre a ilegalidade parcial e conseqüente anulação do acto de liquidação de IRC e derrama conseqüente respeitante ao exercício de 2011 na medida correspondente à não relevação dos encargos fiscais com tributações autónomas.

Leia-se o seguinte excerto:

«Reconduz-se o thema decidendum do presente pedido de pronúncia arbitral às (i) tributações autónomas e, como questão central (ii) à relevação fiscal dos encargos ocorridos com as mesmas.

Enunciando-se o objecto do mesmo em saber se as quantias pagas no quadro das tributações autónomas por um sujeito passivo de IRC, devem ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável submetido àquele imposto.

Ao tempo dos factos tributários subjacentes (2011) o artigo 45º nº 1 alínea a) do CIRC, prescrevia no sentido seguinte:

“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos:

O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”

*Em causa, e como se extrai do pedido da Requerente (artigos 16º e 18º), estão as tributações autónomas, decorrentes das situações previstas nos nº 3, 4, 9 e 13 do artigo 88º do CIRC, ou seja, situações em que **não se põe em causa a sua indispensabilidade e dedutibilidade face ao então aplicável artigo 23º do referido diploma, isto é estamos perante tributações autónomas de encargos dedutíveis.***

A interpretação a conferir ao preceito em causa, determinará conseqüentemente o sentido da presente pronúncia arbitral.

Afigura-se, assim, como tarefa prévia a convocação das normas sobre a interpretação das leis e, com particular destaque para as normas tributárias.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

O artigo 11º da LGT determina as regras essenciais da interpretação das leis tributárias no seguinte sentido:

Artigo 11º

Interpretação

“1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributário.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva da lei da Assembleia da Republica não são susceptíveis de integração analógica”

Os “princípios gerais de interpretação” para onde remete o transcrito nº 1, são estabelecidos no artigo 9º do Código Civil, que reza o seguinte:

Artigo 9º

Interpretação da lei

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”

-Será pois à luz destas normas sobre interpretação das leis, que deverá ser encontrado o sentido e alcance do artigo 45º nº 1 do CIRC, não sem antes se proceder a um, ainda que muito breve, excursão, ao regime das tributações autónomas, no que concerne á sua origem, e evolução deixando de lado (por não ser esse o objecto do presente pedido de pronúncia) a determinação da sua natureza jurídico – tributária.

(...)

-Podendo, ter-se como assente, e para o que relevará no sentido da decisão a proferir no âmbito dos presentes autos os seguintes pressupostos: as **tributações autónomas de IRC** ancoradas nos diversos números e alíneas do artigo 88º do CIRC, traduzem situações diversas, às mesmas cabendo também taxas de tributação diferentes; as tributações autónomas de IRC incidentes sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC devem ser entendidas como pagamentos independentes da existência ou não de matéria colectável, interpretadas como pagamentos, associados ao IRC, ou com este pelo menos relacionado podendo entender-se como uma **excepção no que respeita ao princípio da tributação das pessoas colectivas**

de acordo com o lucro apurado (artigo 3º do CIRC), *ontologicamente, as tributações autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC, nas tributações autónomas, o facto tributário que dá origem à tributação é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora o apuramento do montante de imposto resultante das diversas taxa de tributação aos diversos actos de realização de despesas considerados, se venha a efectuar no fim de um determinado período tributário), o facto, de a liquidação do imposto 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, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efectuadas na determinação da taxa, **a tributação autónoma não é equivalente à indedutibilidade das despesas realizadas pelo sujeito de IRC.***

A presente decisão ainda que defenda que a Tributação Autónoma é uma excepção ao Princípio da Tributação do Rendimento Real (com o qual não concordamos), ela acaba por evidenciar a importância na relevância fiscal dos gastos suportados pelo sujeito passivo, ou seja, a dedutibilidade dos gastos. Consequentemente voltamos a fazer a associação entre a dedutibilidade dos gastos e a dedutibilidade das Tributações Autónomas.

Também aqui subjaz a ideia de que a Tributação Autónoma é um tributo dedutível no momento do apuramento do lucro tributável, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ainda que o tribunal tenha entendido e defendido que a tributação autónoma não se distingue do IRC (o que, a nosso ver, salvo melhor opinião, não está correcto).

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 50/2016-T, de 30/09/2016

No presente processo arbitral, a Requerente pediu a declaração da ilegalidade do acto de liquidação referente ao IRC, na medida em que discordou com a posição da AT quando esta tributou autonomamente determinadas despesas, a título de despesas de representação.

Vejamos o seguinte excerto:

«Perante esta explicação, torna-se claro que, na perspectiva legislativa, **as tributações autónomas incidentes directamente sobre certas despesas, no âmbito de impostos que originariamente incidiam apenas sobre rendimentos, são consideradas entorses do sistema de tributação directa do rendimento** que se visava com o IRC, mas um valor que legislativamente se considerou ser mais relevante do que a coerência teórica dos impostos, como é a

implementação da justiça fiscal, impôs uma opção por essas formas de tributação, por estarem em consonância com os **princípios da equidade, eficiência e simplicidade**.

Isto é, entendeu-se que o sistema de tributação das empresas exclusivamente com base no lucro tributável gerava situações de iniquidade fiscal que se pretendeu atenuar ou eliminar efectuando um “alargamento da base tributária”, através do aditamento à tributação directa, que continua a ser a essência do sistema de tributação das empresas, de situações de tributação indirecta, por via da aplicação do imposto também a certas despesas que se terá entendido serem causas dessa iniquidade, por estarem presumivelmente conexas com situações de “evasão e a fraude fiscais” “que permite, frequentemente, que aqueles que mais proventos auferem não paguem impostos ou os suportem em termos muito inferiores àquilo que lhes é exigível”.

(...)

«Por outro lado, outro entendimento determinaria que não poderia ser legalmente admissível, sob pena de violação do princípio da igualdade fiscal, constitucionalmente consagrado, o teor da Informação Vinculativa respeitante a encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas, no âmbito do processo 1648/09, com despacho do Diretor-Geral em 16.07.2009: se todos estes encargos suportados com viagens no âmbito da promoção do medicamento são custos de publicidade e propaganda, qual seria a justificação para nos demais setores de atividade não se considerar da mesma forma? É certo que, como se refere, a Informação Vinculativa se cinge apenas aos factos que lhe deram origem, mas, ainda assim, na realidade, as “viagens” em questão enquadrar-se-iam, a final, no conceito de despesa de representação que a Requerida defende: o vocábulo “viagem” consta também da letra do artigo 81.º n.º7, pelo que a interpretação literal de que a Requerida é defensora não estaria assim cumprida naquela Informação e não se vislumbra justificação que o permita nas alegações da Requerida.»

A presente decisão invoca uma vez mais os princípios jurídico-fiscais que defendem a equidade e justiça fiscal no apuramento do lucro tributável das empresas. Pelo que, mais uma vez se reitera a importância na aproximação entre os critérios de contabilidade e fiscalidade porquanto não faz sentido continuar-se a tributar as empresas através de métodos que não reflectem a sua realidade contabilística⁴¹.

⁴¹ Continua-se a onerar em excesso o tecido empresarial português.

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 411/2016-T, de 26/06/2017:

Neste processo arbitral, a Requerente solicitou a constituição do Tribunal Arbitral com o intuito de ver declarado ilegal o acto de liquidação do IRC, na parte correspondente à Tributação Autónoma incidente sobre os encargos com viaturas.

“A Requerente defende, em síntese, que da análise do teor literal dos preceitos contidos nos n.ºs 3 e 6 do artigo 88.º do CIRC, não se enquadrando os gastos com motos ou motocicletas suportados pela B... nas condições de exclusão do n.º 6, parece que deveriam ser sujeitos a tributação autónoma nos termos do n.º 3. Contudo, tendo presente a ratio das normas em causa, a actividade normal desenvolvida e o contexto da utilização dos motocicletas (utilização exclusiva para a sua actividade), entende a Requerente que não deverá ser penalizada a aquisição de motocicletas em oposição à aquisição de veículos comerciais, que caem na exclusão do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC.

Finalmente, entende a Requerente que, da mesma forma que a AT considerou, através da Informação Vinculativa referente ao Processo n.º 2879/2005, de 14 de Setembro, que as despesas com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros por hotéis para serviços de transferes não se encontram sujeitas a tributação autónoma, a mesma informação deveria ser utilizada para o caso dos autos, não devendo relevar os encargos com a utilização dos seus motocicletas, atento o seu emprego exclusivo na sua actividade.

Por sua vez, segundo a AT, a ênfase que a Requerente faz quanto à natureza comercial e ao contexto da utilização dos seus motocicletas “não são argumentos minimamente aptos a afastar aquilo que a lei fiscal expressa e claramente consagra: a sujeição a tributação autónomas”, razão pela qual a interpretação da Requete não tem o mínimo apoio nem na letra nem na ratio dos preceitos em causa.

Vejamos.

A tributação autónoma em questão nos presentes autos, incidiu sobre gastos da Requerente, com depreciações, seguros, manutenção e conservação e combustíveis, relativos a motocicletas.

A este respeito, dispunha o artigo 88.º do CIRC vigente no exercício de 2011, no que para aqui interessa, que:

“3 — São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:

a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;(...)

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

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

6 — Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com 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 do Código do IRS.”.

No ano de 2012, a redacção da referida norma passou a ser a seguinte, que vigorou também no ano de 2013:
“3 – São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

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

6 – Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com 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 do Código do IRS.”.

Esta redacção vigorou até 2015, quando passou a ter o seguinte teor:

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

a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a €25 000;

b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a €25 000, e inferior a €35 000;

c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a €35 000.

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

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

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- a) *Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*
- b) *Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.”*

Anteriormente a 2010, era a seguinte a redacção do artigo 81.º do CIRC, na parte que ora releva, correspondente ao artigo 88.º, supra transcrito:

“3 – São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:

- a) *À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (...)*

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

6 – Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade, normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 8) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.”

Em suma, o que ora se trata é de apurar a ratio legis da previsão do artigo 88.º/3/a), e do artigo 88.º/3 que lhe sucedeu, acima transcritos, verificar se a mesma assenta numa presunção e, em caso de resposta afirmativa, se a mesma foi, ou não, in casu, ilídida.

Quando se fala em tributações autónomas, como é o caso, é conveniente desde logo ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares, que abrangerão, pelo menos, três tipos distintos, a saber:

- o Tributação autónoma de determinados rendimentos (ex.: artigo 72.º do actual CIRS);*
- o Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (ex.: n.º 7 do artigo 88.º do actual CIRC);*
- o Tributação autónoma de outros encargos independentemente da respetiva dedutibilidade (ex.: artigos 1 e 2 do artigo 88.º do actual CIRC).*

Esta precisão torna-se importante porquanto se entende que, atenta a disparidade e heterogeneidade das situações sujeitas a tributações autónomas, será nesta sede não só desnecessário mas, até, contraproducente, o esforço de sintetizar e procurar uma natureza jurídica própria e unitária, comum a todas aquelas situações.

A natureza das específicas tributações autónomas em questão nos autos, tem sido objecto de ampla discussão na doutrina e jurisprudência recentes.

Uma corrente tem olhado para as mesmas como um imposto sobre a despesa, que tributaria determinados tipos de gastos, de uma forma totalmente desligada do rendimento, em termos de haver mesmo quem sustente

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

que as mesmas constituem um tributo próprio, que apenas casualmente estaria integrado nos códigos do IRS e IRC.

Não obstante, tem obtido acolhimento recorrente na jurisprudência do CAAD, o entendimento de que as tributações autónomas sobre encargos dedutíveis, como as que estão em causa nos presentes autos, integram, ainda, o regime dos impostos regulados pelos códigos onde se integram, visando, ainda que de uma forma enrevesada, o rendimento tributado por aqueles.

Naturalmente que quem considere as tributações autónomas que ora nos ocupam um tributo próprio, distinto do IRC e directamente incidente sobre a despesa, concluirá que a norma sob interpretação, não integrará qualquer presunção, formulando, directamente, o objecto da sua incidência – a despesa.

*Não tem sido esse, todavia, entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, que já de há algum tempo a esta parte, tem sustentado, por exemplo, que “as tributações autónomas não consubstanciam, ontologicamente, um tipo de imposto distinto do IRC, como, por exemplo, é a derrama”, com as quais “as características que as tornam um imposto distinto e especial em relação ao IRC”, pelo que “as tributações autónomas não são nem nunca foram um imposto especial autónomo”, e que “numa perspectiva teleológica, sistemática e funcional, (...) as tributações autónomas hão-de considerar-se um adicional do IRC”, assentando a AT tais conclusões no entendimento de que a finalidade das tributações autónomas **“é indubitavelmente acessória à tributação do rendimento”, não sendo “correcto afirmar que a tributação autónoma se alheia, quer da função e natureza do IRC, quer mesmo do apuramento do lucro tributável.”***

*Também o Tribunal Constitucional, tem reconhecido que a matéria das tributações autónomas é “regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento”, não obstante afirmar que a mesma “é materialmente distinta da tributação em IRC”, e que “estamos (...) perante factos tributários distintos e que são objeto de um tratamento fiscal diferenciado”, infirmando assim a tese da AT porquanto “a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC”, e indo mesmo ao ponto de referir que “o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos” e que aquela tributação “nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros”, afirmações que terão de ser lidas, crê-se, cum grano salis, enquadrando-as nas limitações que as contextualizam, reportando-as à existência de uma “base de incidência” consistente em “certas despesas que constituem factos tributários autónomos”, e na “sujeição a taxas específicas”, compreendendo-se assim que a tributação autónoma “nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa” (**o que não quer dizer que seja alheia ao rendimento e lucros em geral**), e que a distinção entre a tributação autónoma e o IRC, sendo profunda e vincada, se deve cingir ao necessário para salvaguardar a especificidade daquela ao nível da respectiva teleologia, base de incidência e taxas específicas, sem prejudicar a integração no mesmo edifício normativo.*

Efectivamente, crê-se, não estará o TC a defender que a tributação autónoma constitui um imposto sobre a despesa stricto sensu, completamente alheio e distinto do IRC, sob pena de não só ser desmentido pela sistemática da lei fiscal e, expressamente, pelo próprio legislador, como também de condenar irremediavelmente as tributações autónomas a uma inconstitucionalidade formal, por violação do disposto na al. i) do artigo 165.º/1 da CRP, na medida em que as leis autorizativas da criação daquelas não licenciaram a criação de um novo imposto sobre a despesa.

Com efeito, e como se teve oportunidade de escrever noutra sede, “a complexidade gerada pelas sucessivas alterações na arquitetura do CIRC conduziram (...) a um edifício normativo atípico, no qual se poderá discernir um core correspondente ao que se poderá chamar IRC tout court (ou em sentido estrito), que a Requerente pretende que esgote tudo o que seja designado por IRC, e uma periferia que integra regulamentações “marginais”, subtraídas, em grande parte, à lógica, natureza e princípios do IRC tout court, mas que, não obstante, ainda se situam no “campo gravitacional” daquele.

E é no processo de concretização desta zona de difícil definição que todas as decisões analisadas (...) operam, não podendo as mesmas ser devidamente compreendidas sem que se compreenda também que, de facto, o que todas as decisões em questão estão a fazer é apurar quais as consequências que a “gravitação” em torno do core do IRC aportam para as matérias em cada uma delas abordadas.”

Nesse sentido, “dentro do quadro hermenêutico acima desenhado, (...) por força da evolução histórica do respetivo regime legal, se constituiu um tipo de IRC que integra um núcleo duro (...) e um grupo de normas adjacentes, que comunga de parte da lógica e do regime daquele, mas que em muitos aspetos diverge dos mesmos.”. E, mais adiante, “da consideração do texto legislativo, estaticamente e na sua evolução histórica, resulta que o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto stricto sensu, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário”.

Isto porque “o regime legal das tributações autónomas em questão nos autos apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas do seu principal referente de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é devidamente compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC.”

Daí que não, “se entenda que “a definição de IRC constante dos artigos 1.º e 3.º do CIRC” esteja “realmente ultrapassada por uma nova definição de aplicação transversal/geral”, sendo essa uma postura epistemológica própria de um conceptualismo que liminarmente se repudiou.

Pelo contrário: trata-se do reconhecimento daquilo que, face ao quadro legal vigente, se impõe como o mais razoável: o abandono definitivo de qualquer definição de aplicação transversal/geral de IRC, e o reconhecimento do regime deste como uma realidade complexa e multifacetada, irredutível a uma definição daquela índole, que apenas um conceptualismo fundamentalisticamente abstracionista poderá pressupor.”

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Por isso, “Tudo aquilo que se tem vindo a dizer evidencia que a evolução do regime legal do IRC transmutou-o numa realidade complexa e multifacetada, aos mais diversos níveis, que se reflete, na matéria que nos ocupa nestes autos, na tal “natureza dual” de que falava o Prof. Saldanha Sanches na passagem citada no Acórdão 617/2012 do TC.

O reconhecimento desta dualidade de natureza não prejudica, contudo, como se entende estar subjacente quer à citação em causa quer à jurisprudência que a cita, que se considere que o sistema, apesar de dual, seja o mesmo. Dito de outro modo, apenas faz sentido falar-se de um sistema dual, se o sistema em questão, globalmente considerado, for, ainda, o mesmo. Caso contrário falar-se-ia não de um sistema de natureza dual, mas de dois sistemas distintos, o que, por tudo o que se vem dizendo, não será o que ocorre. E, in casu, o sistema será o regime do IRC, que operando ora pelo lucro, ora pelos gastos, visa e prossegue as finalidades próprias daquele imposto, incluindo, evidentemente, a arrecadação de receita para o Estado.”.

Neste quadro, julga-se que o entendimento mais correcto, será o de que as tributações autónomas em causa se poderão configurar como um imposto “híbrido”, incidindo sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas, e não sobre o consumo ou a despesa, pois não apresentarão as principais características desta forma de tributação, não incidindo, igualmente, sobre o património, e enquadrando-se numa problemática da tributação dos rendimentos relativamente à qual o legislador entendeu actuar a dois níveis (separada ou simultaneamente): não aceitar a dedutibilidade de alguns gastos, na totalidade ou parcialmente e/ou tributá-los autonomamente.

As tributações autónomas ora em questão nos autos integrarão, também e para além do mais, o elenco de normas antiabuso específicas, sendo patente a similitude, por exemplo, com a norma do anterior artigo 65.º/1 do CIRSC, que dispunha que:

“Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as 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, 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.”.

Ou seja, nos casos a que se reportam as tributações autónomas suportadas pela Requerente nos autos, o legislador podia ter optado por um regime semelhante ao estatuído na norma transcrita, vedando pura e simplesmente a respectiva dedutibilidade, ou condicionando-a nos mesmos termos dessa norma, ou noutros que entendesse adequados.

Em vez disso, optou o legislador por não ir tão longe, quedando-se o regime legal de IRC sobre os gastos em causa num patamar aquém daquele, ao permitir-se a dedutibilidade dos encargos em causa, contra o pagamento imediato de uma parte do lucro tributável que, presente ou futuramente, irá ser afectado por tal dedução.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Não obstante, será ainda assim inegável a similitude dos regimes, bem como das preocupações e finalidades que lhes estão subjacentes.

O que vem de se dizer tem, deste modo, subjacente a constatação de que as tributações autónomas, incluindo aquelas em questão nos autos, devem grande parte da sua razão de ser à circunstância de que será objectivamente inviável a tributação integral numa base rigorosa, em sede de IRS, nos potenciais beneficiários dos gastos sujeitos àquelas (o que equivaleria a uma tributação dos fringe benefits como foi concebida e aplicada na Austrália e na Nova Zelândia). Não se ignora assim que as tributações autónomas do tipo que aqui nos ocupa têm uma vertente dirigida directamente para o rendimento de pessoas singulares. Tal como têm, de resto, uma vertente sancionatória – no sentido de impositiva de um tratamento desfavorável[14] – relativamente ao tipo de despesas que as desencadeiam. Contudo, estas vertentes não esvaziam, nem, muito menos, impossibilitam, uma outra vertente, igualmente (senão mais) relevante, indissociavelmente interligada com o rendimento, no caso, das pessoas colectivas.

Entende-se, então, que, por via das imposições em causa, também se visa, pelo menos na mesma medida, disciplinar a utilização pelas empresas de gastos que podem ser necessários, numa parte, à prossecução da actividade normal, mas que – tendo por base um juízo de normalidade – também serão em benefício de pessoas singulares que acabam por deles fruir a título particular e não profissional. Só que, não dispondo a Administração Tributária de nenhuma “fita métrica” para fazer tal separação, vem o legislador optando, já há bastante tempo, pela introdução no Código do IRC desta parcela que já considerava objectivamente, à data dos autos, uma imposição, no mínimo, semelhante, ao IRC, mesmo que se considere questionável tal disposição (bem como a actual redacção, a respeito da inclusão no IRC, das tributações autónomas no artigo 23º-A do Código do IRC).

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

- a) a tributação autónoma só faz sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a colecta e, conseqüentemente, o imposto a pagar;*
- b) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;*
- c) trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efetiva entre contribuintes e tipos de rendimento;*

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

d) considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exacta da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Embora, ultimamente, a AT tenha procurado aditar ao elenco supra uma dimensão de extra-fiscalidade (fiscalidade verde), apontando que “a tributação autónoma constitui também um instrumento de política fiscal que atua como desincentivo à utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos movidos a combustíveis de origem fóssil, em razão das externalidades negativas que os mesmos provocam.”, não se vislumbra que tal seja um fundamento da imposição da tributação autónoma, mas, antes, da exclusão de determinadas viaturas da incidência daquelas.

Com efeito, desde logo, não foi a criação e desenvolvimento das tributações autónomas ora em causa que foi motivada pela prossecução de objectivos ecológicos, mas antes o desagravamento daquelas relativamente a algumas viaturas que teve tal motivação.

Por outro lado, subjacente a tal desagravamento, afigura-se estar, não tanto uma proscrição dos combustíveis de origem fóssil, já que se assim fosse todas as viaturas que não utilizassem tais combustíveis deveriam ter o mesmo tratamento, por um lado, e todas as viaturas que os utilizassem deveriam igualmente, pelo menos na medida correspondente ao respectivo nível de poluição, ter o mesmo também o mesmo tratamento.

Enquadra-se, assim, a excepção dos veículos eléctricos da sujeição a tributação autónoma mais como uma medida pontual e casuística, até pelo seu contexto histórico, relacionada com promoção da indústria e comércio de veículos movidos a electricidade, do que como uma medida estruturada de defesa da qualidade ambiental.

Melhor ou pior, as tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas actuações abusivas, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação era incapaz de impedir, sendo que outras formas de combater tais actuações, incluindo formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis.

Este carácter antiabuso das tributações autónomas ora em causa será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que, amiúde, o cita.

Sob o prisma que vem de se expor, as tributações autónomas em análise terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade “parcial” das despesas sobre que incidem, em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá efectivamente na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).

Confrontado com tal dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, por exemplo, como faz no artigo 88.º/8, e fazia no artigo 65.º/1, ambos do CIRC), optou por consagrar o regime actualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.

Assim, do facto conhecido que é a realização de determinado tipo de gastos, o legislador tira o facto desconhecido, que é a aferição do grau de afectação empresarial do produto de tais gastos.

E será este facto desconhecido, presumido pelo legislador, que desencadeia e justifica a tributação autónoma em questão no presente processo. Com efeito, foi por presumir que as despesas sobre que incide aquela tributação autónoma têm, por regra, uma afectação mista, havendo, por isso, um benefício injustificado na sua dedução integral, que o legislador começou, numa primeira fase, por limitar a percentagem daquelas que admitia como dedutível. Ulteriormente, por razões que pouco importarão ao caso, mas que passarão por constrangimentos de ordem orçamental, por um lado, e pela necessidade de assegurar a tributação de eventuais benefícios que particulares pudessem retirar daquelas despesas, o legislador adoptou o actual modelo de tributação autónoma das despesas que ora nos ocupam. Mas tal, não excluiu, antes complementou, aquela primitiva motivação de tributar, adequadamente, o rendimento das pessoas colectivas, distorcido pela dedução de despesas, que o legislador presume de afectação não totalmente empresarial. Ou seja: as finalidades orçamentais e, eventualmente, de tributação de fringe benefits, que possam assistir ao regime actual da tributação autónoma que nos ocupa, não excluem, antes assentam, na referida presunção de “empresarialidade parcial” das despesas sobre que recaem (e, complementarmente, na distorção da tributação do rendimento das pessoas colectivas daí decorrente).

Este entendimento, não só é compatível, como é uma decorrência, do quanto tem sustentado a AT em sede arbitral, afirmando, por exemplo, e de que “A razão de ser das tributações autónomas não se encontra no simples arrecadar de mais imposto, mas visa primordialmente desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributam, as quais, pela sua natureza, são propiciadoras de pagamento de rendimentos camuflados, e, em última análise até, permitir reaver algum imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário dos rendimentos, transferindo a responsabilidade deste para a esfera de quem paga esse rendimento, (...) O que lbes confere uma clara natureza anti-abuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, ainda que só aparentemente em prejuízo da tributação do rendimento real (leia-se, com base na contabilidade), porquanto o que com elas se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos.”, sendo **“justamente a sua função anti-abuso que legitima as tributações autónomas à luz do princípio da capacidade contributiva.”**

Também a recente jurisprudência do TC, já citada, tem afirmado que “A introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada, por outro lado, por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

discernir por se encontrarem numa **“zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial”** e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais”, tendo “insita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, (...) explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal.”, confirmando que “o legislador optou, por isso, por sujeitar os gastos a uma tributação autónoma como forma alternativa e mais eficaz à não dedutibilidade da despesa para efeitos de determinação do lucro tributável”, “pretendendo-se (...) reduzir, mediante a incidência do imposto, a vantagem fiscal que resulta para as empresas da realização de despesas que são dedutíveis mas não têm uma causa empresarial.” e “evitar a realização de despesas excessivas e desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial” que “sendo excessivas e não justificadas do ponto de vista empresarial, têm efeitos desfavoráveis para a obtenção da receita fiscal”, visando-se assim “penalizar certo tipo de despesas que, sendo excessivas, não se encontram justificadas por razões empresariais” e “compensar o resultado prejudicial que, por via da redução do lucro tributável, a despesa acarreta para o erário público”.

Não deixa, assim, o TC dúvidas, de que é **intrínseco à tributação autónoma, “estimular os contribuintes a evitar a realização de despesas excessivas** que, injustificadamente, possam afetar os resultados económicos e provocar uma diminuição da receita fiscal”, atenta uma censura “do ponto de vista fiscal”, à “realização de despesas que determinam desnecessariamente uma redução do rendimento tributável” (sublinhados nossos).

Surpreende-se assim de maneira que se crê clara, na jurisprudência constitucional, um plano de justificação axiológico-normativo subjacente ao regime em questão, directamente relacionado com a desnecessidade ou injustificabilidade do gasto sujeito a tributação autónoma, em termos de, julga-se, não se verificando, para lá de qualquer dúvida razoável, essa desnecessidade ou injustificabilidade, desfalecer o fundamento normativo que sustenta aquele tipo de tributação.

Face à conclusão que vem de se operar, de que as tributações autónomas que nos ocupam encerram uma presunção de que os gastos que sujeitam são, parcialmente, desnecessários ou injustificáveis do ponto de vista empresarial, cumpre então apurar se a presunção que assim se surpreende, é, ou não, susceptível de ser ilidida. A este propósito, dispõe o artigo 350.º/2 do Código Civil:

“As presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir.”

Em coerência, dispõe o artigo 73.º da LGT:

“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Para que opere a estatuição desta última norma, é necessário, evidentemente, que esteja em causa uma norma de incidência tributária.

Ora, no caso, a norma em questão será, sem dúvida, uma norma de incidência tributária objectiva, como a própria Requerida, de resto, o reconhece, já que prevê que determinados factos – os gastos com determinados bens que se presumem de afectação mista (empresarial e particular), como se viu já – implicam uma determinada obrigação de imposto.

A Requerida, embora reconhecendo, como se disse, que se está perante uma norma de incidência, procura afastar a aplicabilidade, alegando que “por um lado, não contém na sua redacção a expressão «presume-se», nem, por outro, procede à tributação com base em fições de rendimentos ou da matéria colectável.”.

Ora, sempre ressalvado o respeito devido, nem ou nem outro daqueles argumentos deverá proceder.

Com efeito, e no que diz respeito ao primeiro daqueles, bastará notar que as presunções contidas em normas de incidência, por regra, não contém a expressão “presume-se”, ou equivalente.

Relativamente ao segundo dos argumentos apresentados pela Requerida, que o desenvolve, alegando que “os encargos que (...) são tributados autonomamente são os «efectuados ou suportados pelos sujeitos passivos», (...) são os encargos que contabilisticamente se encontram registados nas contas da Requerente e que concorreram, na qualidade de custos indispensáveis, para a formação do lucro tributável”, pelo que “a norma em causa não ficcionou um determinado montante a ser tributado a título de encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas” ou “ficcionou a respectiva base tributável”, o mesmo apenas é compatível, embora a Requerida não o assuma expressamente, com o entendimento de que as tributações autónomas são um imposto sobre a despesa.

*Efectivamente, apenas considerando que as **tributações autónomas esgotam o seu fundamento impositório na despesa em que assenta o respectivo facto tributário**, se poderá concluir que aquele se esgota nos **“encargos que contabilisticamente se encontram registados nas contas da Requerente e que concorreram, na qualidade de custos indispensáveis, para a formação do lucro tributável”**.*

*Pelo contrário, considerando-se que a **finalidade das tributações autónomas “é indubitavelmente acessória à tributação do rendimento”**, que não é **“correcto afirmar que a tributação autónoma se alheia, quer da função e natureza do IRC, quer mesmo do apuramento do lucro tributável”**, e, sobretudo, que de que “o que com elas se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em frande às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos.”, sendo “justamente a sua função anti-abuso que legitima as tributações autónomas à luz do princípio da capacidade contributiva.”, ou seja, e em suma, que as tributações autónomas são, ainda, tributação sobre o rendimento, e não sobre a despesa, como se viu atrás, ter-se-á forçosamente que concluir que os encargos que integram o facto tributário mais não são*

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

do que o facto conhecido, do qual o legislador tira o facto desconhecido que é o rendimento, da pessoa colectiva (no caso), legitimador da tributação, afectado pela presumida empresarialidade parcial (incompleta, injustificada, desnecessária) dos encargos em causa.

Face ao exposto, haverá que concluir que a presunção de “empresarialidade parcial” em questão, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de ilisão genericamente consagrada no art.º 350.º/2 do Código Civil e 73.º da LGT, o que se afigura, de resto, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade integral à partida não evidente, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.

Aqui chegados, torna-se necessário, então, aferir se, em concreto, a presunção da norma do artigo 88.º/3 (al. a), no que diz respeito ao exercício de 2011 do CIRC, vigente à data dos factos tributários, acima determinada, foi, ou não, ilidida.

*Como ficou consignado na Decisão Arbitral, relativa ao processo n.º 553/2016-T, “sendo a justificação essencial das tributações autónomas previstas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 88.º **a dificuldade natural de apuramento da empresarialidade das despesas com veículos que aí se tributam, a prova de que a empresarialidade total ocorreu tem de ser especialmente exigente, não podendo considerar-se ilidida a presunção quando subsistam dúvidas razoáveis sobre a afectação exclusiva de viaturas ao serviço das empresas, pois é precisamente para as situações de dúvida que se impõe a tributação**”.*

No caso concreto, inexistem quaisquer dúvidas quanto à utilização dos motociclos no exercício da actividade da Requerente, podendo ser mesmo considerado facto notório, do conhecimento geral.

Restaria, então, verificar se, de facto, como acima se expôs, essa utilização dos motociclos no exercício da actividade da Requerente se demonstra, para lá de qualquer dúvida razoável, como ocorrendo em contexto exclusivamente empresarial, não existindo margem para que os seus colaboradores, órgãos sociais ou sócios, retirem benefícios da sua disponibilidade para efeitos pessoais.

Tais dúvidas não poderão ser afastadas com a mera apresentação de regulamentos internos e previsão de meios de controle abstractamente adequados a detectar infracções às suas regras potencialmente adequados.

Face aos factos dados como provados, haverá que considerar que, no caso, não é isso que acontece.

Com efeito, como resulta da matéria de facto dada como provada, a prova produzida não permite concluir que não ocorreu a utilização de veículos para fins estranhos à actividade da Requerente. Era a esta que incumbia, de acordo com as regras do ónus da prova, realizar tal demonstração. Não o tendo feito, reverte o não preenchimento desse ónus contra a parte sobre quem impedia este último, ou seja, contra a Requerente, não se podendo declarar tal facto como provado. Na verdade, apenas se provou que a Requerente criou regras internas de utilização e previu meios de controle com o objectivo de obstar à utilização dos veículos no interesse

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

pessoal dos seus funcionários, mas não foi produzida prova convincente sobre a eficiência ou não da implementação prática dessas regras. A circunstância de se tratar de veículos modificados não afasta por si só a possibilidade da sua utilização abusiva.

Na realidade, a mera apresentação de regulamentos internos e a previsão de meios de controle abstractamente adequados a detectar infrações às suas regras, não se confunde com a efectiva demonstração de que tais regras eram cumpridas, ou seja, não corresponde à prova da eficiência da implementação prática dessas regras.

Neste contexto, mesmo que se admita que a existência daquelas regras de utilização e a previsão de meios de controle poderá, em medida não determinada, dissuadir utilizações dos motociclos para fins privados, não pode deixar de se concluir que não dissiparam, com segurança exigível a uma decisão jurisdicional, as dúvidas que legislativamente justificam aquelas tributações autónomas.

*Em suma, não se pode concluir que as situações em causa se afastem da «linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo» e, sendo assim, mantém-se a **aplicação da presunção legislativa de empresarialidade parcial dos encargos em causa.***

Termos em que será de considerar não ilidida a presunção do artigo 88.º/3 (alínea a), relativamente ao exercício de 2011) do CIRC vigente à data dos factos tributários, pelo que, demonstrando-se que os motociclos a que se reportam as despesas sobre as quais incidiu a tributação autónoma em questão no presente processo arbitral não têm uma afectação 100% empresarial, deverão os correspondentes gastos ser objecto de incidência daquela tributação.

Face ao exposto, deverá a presente acção arbitral ser julgada improcedente e, conseqüentemente, manter-se a liquidação de objecto do presente processo.

Fica assim prejudicado o pedido da Requerente de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia por si paga na sequência da notificação da liquidação ora anulada.”

Na presente decisão arbitral a tónica está colocada nos critérios que determinam se um gasto é ou não fiscalmente relevante para efeitos de dedução ao lucro tributável.

Defende-se que se se conseguir provar a empresarialidade daquele gasto, então o mesmo será dedutível em sede de apuramento do lucro tributável em IRC. Não subsistindo tal comprovação, sendo ilidida a presunção de empresarialidade de um gasto, então o mesmo não deverá ser considerado fiscalmente relevante.

Numa lógica de correlação entre gastos e tributação autónoma, também aqui se deve fazer operar os critérios de consideração de um gasto como fiscalmente dedutível. Ou seja, se se

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

comprovar que a despesa (sobre a qual incide uma taxa de tributação autónoma) deve ser considerada fiscalmente relevante, então esta tributação autónoma também deve ser considerada como encargo dedutível ao lucro tributável⁴².

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 496/2016-T, de 06/07/2017:

No presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente requereu a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional do IRC porquanto alegou que os pagamentos efectuados não deviam ter sido tributados autonomamente à taxa de 35%, outrossim, deviam ter sido considerados como gastos da actividade da Requerente.

Veja-se o seguinte excerto da decisão arbitral:

«Está em causa nos presentes autos apenas a questão de avaliar se a liquidação adicional n.º 2016 ... e as liquidações n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., referentes, as duas últimas, aos respetivos juros compensatórios têm ou não fundamento legal.

A Requerida invoca a este respeito o disposto no artigo 88º, nº8 do CIRC, o qual, na redação vigente à data dos factos, dispunha que ficam sujeitas a tributação autónoma “as despesas correspondentes às importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

*Esta disposição deve ser conjugada com o disposto no anterior artigo 65º, hoje artigo 23º-A, nº1, r) do CIRC, que determina que **não são aceites como custos**: “as 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, salvo se o sujeito passivo provar que tais **encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal** ou um montante exagerado”.*

Nestes casos, o artigo 65º, nºs 3 e 4, hoje artigo 23º-A, nº8 CIRC, determina que a Autoridade Tributária notifique o sujeito passivo para produção da prova anteriormente referida, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias. Esta notificação servirá, igualmente, para afastar a sujeição do sujeito passivo à tributação autónoma. Assim, caso não seja feita a prova mencionada, estes pagamentos não serão aceites como custos e serão sujeitos a tributação autónoma.

⁴² Ainda que em valor inferior, o que permitirá sempre ao Estado arrecadar alguma receita fiscal e cumprir com um dos propósitos da Tributação Autónoma: o de dissuadir o sujeito passivo a efectuar despesa.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Ora, como bem salientou a Requerida, a Requerente não conseguiu efetuar manifestamente essa prova. Estando em causa pagamentos no valor avultado de € 1.071.231,96 a uma entidade, a B..., S.A., sediada num território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, esperar-se-ia que a Requerente apresentasse uma prova convincente da justificação destas operações. A Requerente, no entanto, não o fez. Declarou não existirem quaisquer contratos, referiu que a entidade panamiana lhe fazia adiantamentos consideráveis para "reserva de mercadorias" e juntou faturas de devolução de mercadorias de montante muito inferior, mas nunca entregou qualquer correspondência relativa ao negócio. Ao mesmo tempo, não conseguiu demonstrar cabalmente através de guias de transporte e das faturas de armazenamento o que referiu relativamente à guarda dos relógios por período tão prolongado e o seu envio e devolução.

Os testemunhos prestados em sede de audiência de julgamento também não foram esclarecedores para este Tribunal Arbitral relativamente à realização efetiva da operação e ao seu caráter normal e não exagerado.

Assim, tem que se concluir que o sujeito passivo não produziu a prova a que estaria obrigado pelo anterior artigo 65º e 88º, nº8 do CIRC. É um facto que a jurisprudência deste Centro de Arbitragem tem entendido que não está a AT dispensada de colaborar nessa prova, até pelo dever de fundamentação das suas decisões (cfr. os Acórdãos 10/2012-T e 146/2013-T e, na doutrina ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, "A dedutibilidade dos gastos na jurisprudência tributária do CAAD" na Newsletter do CAAD, nº1, 2015, pp. 25-28).

Neste caso, no entanto, a Requerida fez três notificações à Requerente para esclarecer os factos, pediu elementos ao C... e ainda recolheu dados na E..., Lda. Os dados que recolheu demonstraram que a conta para onde foram feitos os pagamentos não era titulada pela referida B..., SA, mas por D..., que não havia notas de encomenda e troca de correspondência a solicitar a reserva dos bens e que o transitário não tem instalações adequadas ao armazenamento de mercadorias de tão elevado valor, não se compreendendo por isso que as mesmas lá permanecessem sem ser faturadas ou expedidas por mais de um ano, só sendo devolvidas posteriormente.

Entendemos por isso que a Autoridade Tributária cumpriu o dever de fundamentação a que estava obrigada, tendo sido a Requerente que não conseguiu fazer a prova que lhe competia da veracidade e do carácter normal e não exagerado dessas operações.

Não se verifica, desta forma, qualquer divergência entre a fundamentação da Requerente nos autos e a que acompanhou a liquidação, nem tão pouco assiste razão à Requerente na alegada violação do direito a um processo equitativo.

Por esse motivo, não se vislumbram razões válidas para impugnar a tributação autónoma e o acerto de contas efetuado legitimamente pela Requerida, pelo que a Requerente o deverá pagar.»

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Aqui chegados, encontramos uma decisão arbitral na qual se identifica um dos critérios orientadores para a consideração fiscal de um gasto: a comprovação da efectividade do gasto.

Tal como já explicitámos em cima, uma das características que uma despesa deve ter para que possa ser dedutível ao lucro tributável é precisamente a comprovação de que foi feita. Só assim é que se consegue provar que a despesa foi suportada pelo sujeito passivo.

Assim sendo, e estando reunidos todos os pressupostos para a consideração fiscal de um encargo, o mesmo deverá ser dedutível ao lucro tributável. Pelo que, não se entende, mais uma vez, o porquê da tributação autónoma (que incide sobre determinadas despesas) não ser também considerada dedutível, quando a despesa que lhe está subjacente reúne todos os requisitos para que seja considerada como encargo fiscalmente dedutível.

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 576/2016-T, de 11/05/2017

Neste processo arbitral, a Requerente solicitou a constituição de Tribunal Arbitral, com vista à correcção da liquidação de IRC no que concerne ao valor tributado em sede de Tributação Autónoma.

Vejamos o seguinte excerto:

«III.2.2. *A natureza das tributações autónomas*

*Sobre a problemática da **natureza das tributações autónomas** seguimos de perto o teor e o sentido do Acórdão Arbitral proferido no âmbito do Processo n.º 5/2016-T, no qual se afirma o seguinte:*

«As tributações autónomas foram criadas pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que teve por objeto a introdução de alterações ao CIRC, conforme resulta do respetivo preâmbulo. Este Decreto-Lei concretizou a autorização legislativa conferida ao Governo pelo n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, cuja epígrafe é “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)”.

*Dos diplomas referidos, em particular da lei de autorização, **não resulta qualquer indício de que o legislador pretendesse criar um novo imposto. Pelo contrário o que é evidenciado é a intenção de o legislador introduzir ajustamentos à tributação do rendimento das empresas.***

*Com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que teve por objeto a “reforma da tributação do rendimento”, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo sido aditado ao CIRC o artigo 69.º-A, sob a epígrafe “Taxa de tributação autónoma”, a qual **indicia que estamos perante a***

aplicação de uma taxa, em sede de IRC, distinta das taxas gerais previstas no artigo 69.º. Note-se que a epígrafe refere “taxa de tributação autónoma” e não “tributações autónomas”, o que evidencia que o que o legislador pretendeu foi prever um taxa distinta das taxas gerais, para determinadas situações, aí descritas.

Daqui resulta que a expressa consagração das “taxas de tributação autónoma” foi feita em sede de reforma da tributação do rendimento, pelo que surgiria absolutamente descontextualizado e incoerente com o propósito do legislador criar um imposto sobre a despesa e, para cúmulo, não o identificar como tal e incluí-lo no CIRC. Mais, a inserção sistemática do novo preceito normativo é feita imediatamente a seguir ao preceito que prevê as taxas gerais, e não nos artigos finais do CIRC, o que seria lógico se se tratasse de um outro imposto conexo com o IRC, nem tampouco em sede de definição das regras de incidência.

Não existe assim qualquer indício que nos leve a admitir que no caso das “taxas de tributação autónoma” estamos perante um imposto (sobre a despesa?) distinto do IRC.

A norma contida no artigo 69.º-A introduzido pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, tal como sucede com a norma contida no artigo 88.º do CIRC em vigor à data dos factos no processo sub judice, não contém regras de incidência subjetiva, nem sobre liquidação e pagamento das tributações autónomas. Pense-se, a título de exemplo, na atual alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º, que estabelece o seguinte: “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º”. Se entendêssemos que estamos perante um preceito que cria um novo imposto, sempre teríamos que perguntar: quem é o sujeito passivo?; como é feita a liquidação?; quais são as regras de pagamento? Isto sem falar na questão que se prende com saber qual seria o pressuposto material de tributação que legitimaria um tal imposto.

As respostas hão de ser encontradas em sede de IRC. Note-se, em coerência com o que acabou de se dizer, que as **“taxas de tributação autónoma” não originam sequer uma prestação de imposto que deva ser paga ao Estado. A aplicação das taxas de tributação autónoma reflete-se na coleta de IRC e é a prestação de IRC que, nos termos da lei, tem que ser paga pelo sujeito passivo.** Tanto assim é que os pagamentos por conta a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC também são dedutíveis ao valor apurado em sede de tributação autónoma, ou seja, são deduzidos no pagamento final do imposto ou descontados para efeitos de reembolso.

[...]

A aplicação das taxas de tributação autónoma é feita no âmbito da liquidação do IRC, e o respetivo resultado reflete-se na coleta de IRC. A prestação fiscal a pagar ao Estado é a referente ao IRC.

De acordo com o artigo 104.º do CIRC, o pagamento deste imposto, faz-se por via dos pagamentos por conta, que em geral são três, não se destacando o pagamento das “tributações autónomas” relativamente ao

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

pagamento do IRC. Para efeito de pagamento do IRC, é irrelevante se foram ou não aplicadas taxas de tributação autónoma.

Verifica-se que existe lugar a reembolso de IRC nos termos do número 2 do mesmo artigo 104.º do CIRC quando o «valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta» ou «o valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença». Ou seja, no caso de haver liquidação de IRC por tributação autónoma, o pagamento por conta de IRC, efectuado nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 104º do CIRC, também é dedutível neste apuramento.

*Deste modo, **também as regras de pagamento do IRC apontam para que as “tributações autónomas” integrem o IRC.***

Mas se dúvida ainda houvesse, é o próprio legislador a reconhecer que as “tributações autónomas” são IRC quando, no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC se refere ao «IRC, incluindo as tributação autónomas, ...». Note-se que esta alínea refere-se à não dedutibilidade de encargos com impostos que incidam sobre o rendimento (e não sobre a despesa).

Não se compreende, pelas razões expostas, que a tributação autónoma possa ser perspectivada como um imposto distinto do IRC. Simplesmente, não existe qualquer fundamento legal ou sequer qualquer indício que permita sustentar essa tese.

Tal como é referido no Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 79/2014-T, «ontologicamente, as tributação autónomas não se configuram como um tipo de imposto distinto do IRC».

Subscreve-se, também, o Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 95/2014-T, quando aí se afirma que «não compete ao julgador alterar por sua iniciativa a opção política e técnica do legislador em configurar este tipo de tributo como IRC, ainda que possa não concordar tecnicamente com a solução encontrada pelo legislador. Tal constituiria uma interpretação corretiva, consabidamente vedada pelo imperativo de obediência à lei».

Não sufragamos, por outro lado, a tese expressa nos recentes acórdãos do Tribunal Constitucional, a qual radica fundamentalmente na seguinte ideia: o IRC tributa rendimentos; as “taxas de tributação autónoma” traduzem-se na aplicação de taxas a certas despesas; logo, a tributação autónoma é um imposto distinto do IRC (cfr. os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 310/2012 e 465/2015).

Com efeito, não basta que um preceito normativo preveja a aplicação de uma taxa a um determinado facto para concluirmos que estamos na presença de um imposto. Tal representaria um esvaziamento do conceito de imposto. Se aplicássemos esta conceção minimalista da figura do “imposto” à tributação do rendimento das pessoas singulares, que a Constituição impõe que seja una (artigo 104.º, n.º 1, da Constituição da República

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Portuguesa), conseguiríamos identificar 5 “impostos” distintos sobre o rendimento das pessoas singulares, embora formalmente incluídos no CIRS, tantos quantos os tipos de taxas aí previstas: (i) o próprio IRS, mediante a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, e ainda os “impostos” que corresponderiam à aplicação da taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS), das taxas liberatórias (artigo 71.º do CIRS), das taxas especiais (artigo 72.º do CIRS) e das taxas de tributação autónoma (artigo 73.º do CIRS). Isto para não falarmos do caso da sobretaxa (prevista na Lei do Orçamento, à margem do CIRS, portanto).

Um aspeto que parece causar algumas dificuldades no recorte da natureza das “taxas de tributação autónoma” é o facto de as mesmas incidirem sobre despesas, o que representaria um fator anómalo num quadro de tributação do rendimento. Nas palavras de Rui Duarte Morais, «[nas tributações autónomas] está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários». Naturalmente, partindo deste pressuposto, o Autor reconhece a dificuldade em «descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento».

Entendemos, em sentido contrário, que as taxas de tributação autónoma não representam um imposto sobre a despesa, e, por essa razão, não se nos afigura de difícil compreensão a previsão da figura das “taxas de tributação autónoma” nos códigos de IRC e de IRS.

Vejamos.

O relevo da consideração das despesas em sede de IRC (e de IRS) resulta do **princípio constitucional da tributação do rendimento real, o qual é um rendimento líquido**. É essa a razão pela qual os **gastos e perdas são considerados na determinação do lucro tributável em IRC** (artigo 23.º do CIRC). Todavia, o legislador afasta expressamente a dedutibilidade de certos gastos, designadamente por razões que se prendem com a prevenção da evasão fiscal (artigo 23.º-A). Mas nalguns casos o legislador, tendo em vista desincentivar a realização de certos gastos, designadamente como meio de prevenção da evasão fiscal, vai ainda mais longe do que a previsão da mera não dedutibilidade, ao prever o agravamento da coleta de IRC mediante a aplicação de taxas que penalizam os sujeitos passivos que realizem certas despesas. É isto que sucede com as taxas de tributação autónoma, previstas no artigo 88.º do CIRC.

[...]

Do que fica dito conclui-se que a previsão da aplicação de taxas de tributação autónoma surge como uma técnica legislativa em matéria fiscal que se traduz numa operação de sentido inverso ao da dedução, e que podemos designar por *acrécimo fiscal*.

Ou seja, a despesa constitui um elemento decisivo no apuramento do lucro tributável em IRC, e o legislador prevê expressamente três formas de tratamento diferenciado das mesmas: i) a dedução, da qual irá resultar uma diminuição da coleta de IRC; ii) a não dedutibilidade, em que as despesas em causa têm um efeito nulo

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

sobre a coleta de IRC; *iii*) o acréscimo, por via da aplicação de taxas sobre certas despesas, donde resultará um agravamento da coleta de IRC do sujeito passivo.

Assim, ao invés da qualificação dificilmente explicável, e de sentido contrário aos diversos indícios já explicitados, das “tributações autónomas” como imposto sobre a despesa enxertado num imposto sobre o rendimento, entende-se que a figura das “taxas de tributação autónoma” consiste numa técnica de agravamento da coleta de IRC, que atua sobre as despesas – elemento fundamental na determinação do lucro tributável –, e que configura um acréscimo fiscal (ou seja, uma operação de sentido inverso ao da dedução fiscal).»

Mantemos, no caso sub judice, o entendimento expresso no Acórdão citado, pelo que entende este Tribunal que a coleta de IRC integra o resultado da aplicação das taxas de tributação autónoma.»

A presente decisão arbitral evoca um dos Princípios jurídico-fiscais mais relevantes: Princípio da Tributação do Rendimento Real. Começa por esclarecer quanto à natureza das Tributação Autónomas, referindo para esse efeito que considera a Tributação Autónoma um tributo autónomo do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas. Após evidencia a opção do legislador pelo conceito de “taxas” referindo-se à epígrafe do artigo 88.º do CIRC no qual se inserem as taxas de tributação autónoma.

Importa aqui frisar que as Taxas são tributos diversos dos impostos porquanto as taxas possuem a característica da bilateralidade, ou seja, quando são pagas pressupõem que se receba algo em troca⁴³, ao passo que no caso dos impostos estes têm um carácter unilateral, ou seja, o imposto é devido e tem de ser pago sem recebermos nada em troca.

Em suma, esta decisão arbitral acaba por defender que os gastos devem ser dedutíveis ao lucro tributável numa lógica de respeito pelo Princípio da Tributação do Rendimento Real.

❖ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 10/2017-T, de 03/09/2017

Neste processo arbitral, as Requerente solicitaram a constituição do Tribunal Arbitral com vista à anulação dos actos de liquidação de IRC.

Analisemos o seguinte excerto da decisão arbitral *in casu*:

«i. Da violação do princípio da proporcionalidade e do princípio da tributação do rendimento real:

⁴³ Como por exemplo, as taxas moderadoras que são pagas aquando de uma deslocação a um hospital do serviço nacional de saúde o contribuinte paga e em troca obtém uma consulta.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

*Entendem as Requerentes que a aplicação, ao caso concreto, das normas ínsitas nos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do Código do IRC **viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da tributação pelo rendimento real**, previstos na Constituição.*

Vejamos.

O artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 determinam o seguinte, na redação atual:

“8 - O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação nos seguintes casos:

a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos no n.º 3 relativamente à sociedade dominante, sem prejuízo dos casos em que seja exercida a opção prevista no n.º 10; (Redação da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)

b) Se verifique alguma das situações referidas nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 relativamente à sociedade dominante;

c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos;

d) (Revogada.)

e) (Revogada.)

9 - Os efeitos da renúncia ou da cessação no presente regime reportam-se:

a) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação no presente regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;

b) (Revogada.)

c) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação de qualquer dos factos previstos no n.º 8.”

Por sua vez o n.º 4 do artigo 69.º do CIRC determina o seguinte:

“4 — Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;

c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;

d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

f) (revogada);

g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11. (Retificada pela Declaração de Rectificação n.º 67-A/2009, de 11 de setembro)”

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

Analisada a redação das supra-transcritas disposições, verifica-se que todas - artigo 69.º, n.ºs 4, 8 e 9 do CIRC - têm carácter imperativo, não sendo concedida à administração fiscal qualquer margem de discricionariedade na sua aplicação uma vez que o n.º 8 do referido artigo elenca e determina, de forma expressa e inequívoca, os casos em que o regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação, remetendo, nomeadamente, para as situações referidas nas alíneas a), b), d) ou g) do n.º 4 do artigo 69.º, relativamente à sociedade dominante.

Este entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 03/12/2014 (proc. n.º 0256/12), no qual considerou o seguinte:

“I - Para a existência de um grupo de sociedades para efeitos fiscais é necessário que uma sociedade, dita dominante, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, há mais de um ano à data em que se inicia a aplicação do regime.

II - Relativamente às sociedades dominadas, não podem fazer parte do grupo as que, no início ou durante a aplicação do regime, registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, se a participação (de pelo menos 90% exigida à sociedade dominante) já for detida há mais de dois anos, o que no caso dos autos não ocorre quanto à sociedade dominada que, registando prejuízos nos três anos anteriores ao início do regime, era detida há menos de dois anos (v. alíneas C) a F) e H) do probatório supra.

III - Este regime especial de tributação reveste, assim, um aspeto dinâmico podendo cessar se deixarem de se verificar as respetivas condições, mas podendo também vir a ter lugar quando as condições não reunidas em determinado momento passarem a verificar-se.”

É certo que toda a atuação da Requerida AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, por força do artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, do artigo 8.º da LGT e do artigo 3.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo.

No caso concreto que resulta da aplicação das normas previstas no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC não se verifica qualquer margem para a aplicação do princípio da proporcionalidade de modo a obstar à aplicação da norma, ou a temperá-la por efeito desse princípio.

Dito por outras palavras, a AT não dispõe de margem de discricionariedade na aplicação das normas previstas no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC não podendo, por isso, considerar a aplicação do princípio da proporcionalidade na actividade ordinária de mera aplicação deste preceito porquanto a convocação deste princípio não é permitida pelo legislador ordinário (o que não invalida, naturalmente, que possa ponderar a validade constitucional da norma em apreço à luz do princípio da proporcionalidade que decorre da Constituição, como de seguida se analisará).

Com efeito, a aplicação do disposto no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC implica que a Requerida AT se deva limitar a verificar as condições objetivas de aplicação da lei, in casu, às Requerentes.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

A Requerida AT apenas podia atuar em conformidade com o princípio da proporcionalidade se pudesse adotar, de entre as medidas necessárias e adequadas para atingir esses fins, aquelas que impliquem menos gravames, sacrifícios ou perturbações à posição jurídica dos administrados.

Ora, neste caso, não existe um leque de medidas a adoptar.

Apenas uma consequência é (era, na redacção aplicável) associada à verificação do incumprimento dos requisitos previstos no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC: a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

O regime previsto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do CIRC – em particular resultante da alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º, como ocorre no caso sub judice - determina a imposição de uma sanção – a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades – que não permite qualquer margem de apreciação por parte da administração fiscal.

Pode discutir-se se, no caso concreto, as consequências fiscais são ou não excessivas.

*Pode até convocar-se o **princípio da proporcionalidade que resulta da Constituição** e a consequente análise deste, à luz do regime legal que resulta do disposto no artigo 69.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC por forma a ajuizar da conformidade constitucional deste preceito.*

Acontece que esse regime legal, previsto no CIRC, visa justamente efectivar e potenciar a igualdade dos contribuintes perante a lei fiscal.

A imposição da sanção foi elaborada pelo legislador, em termos gerais e abstractos, estatuidando que a verificação do incumprimento das condições previstas tem, como consequência, a cessação da aplicação do regime especial e a inerente aplicação das normas gerais de tributação a cada sociedade.

A não ser assim, e se acaso a lei permitisse a aplicação, a casos concretos, de alguma ponderação, teria de se encontrar o critério ou os critérios que autorizariam a administração fiscal a desaplicar a lei ou a aplica-la de forma ponderada, o que colocaria necessariamente em crise o princípio da legalidade tributária.

Dito de outra forma, a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades pode decorrer do incumprimento, por uma ou várias sociedades menos relevantes, financeiramente, no contexto do grupo ou do incumprimento por uma ou várias sociedades muito relevantes financeiramente.

Aqui, pode discutir-se, de jure condendo, se o legislador não podia ter criado um sistema gradativo ou progressivo que permitisse a desaplicação parcial da sanção que resulta dos n.ºs 8 e 9 do artigo 69.º do CIRC – a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

Mas, neste cenário, e de jure condendo, é legítimo perguntar qual seria o critério gradativo ou proporcional que permitiria determinar a cessação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades ou ponderar a sua desaplicação parcial, como parecem defender as Requerentes que não colocasse em causa a ideia de generalidade e abstracção que caracteriza as normas fiscais.

Independentemente da resposta à questão anterior, certo é que essa não foi a opção do legislador fiscal.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

O legislador fiscal, ao determinar regras claras e objetivas para a cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, como aquelas que constam do artigo 69.º, n.ºs 4; 8 e 9 do CIRC, facilmente compreensíveis e até antecipáveis no contexto do planeamento fiscal, não ofendeu o princípio da proporcionalidade que se extrai da Constituição.

Por outro lado, entendem ainda as Requerentes que a aplicação da cessação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades deve igualmente ser apreciado face ao princípio da tributação do rendimento real.

Entende-se que este princípio não é ofendido.

*É que, como é mencionado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 139/2016, citando o acórdão do mesmo Tribunal n.º 753/14 «ainda que, em tese geral, o **princípio da capacidade contributiva implique que deva ser considerado como tributável apenas o rendimento líquido, com a consequente exclusão de todos os gastos necessários à produção ou obtenção do rendimento**, o certo é que não pode deixar de reconhecer-se ao legislador – como admite a doutrina – «uma certa margem de liberdade para limitar a certo montante, ou mesmo excluir, certas deduções específicas, que, embora relativas a despesas necessárias à obtenção do correspondente rendimento, se revelem de difícil apuramento» (Casalta Nabais, *ob. cit.*, pág. 521) [a obra em causa é O Dever Fundamental de Pagar Impostos]. O ponto é que tais limitações ou exclusões tenham um fundamento racional adequado e se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa.*

*Trata-se de opções de política fiscal que assentam numa ideia de praticabilidade, que exige ao legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e económica ou eficiente, e que conduzam a resultados consonantes com os objetivos pretendidos. Com essa finalidade, com que se pretende também assegurar os **princípios materiais da igualdade e da justiça fiscal**, é constitucionalmente justificável que o legislador possa recorrer não apenas às referidas presunções legais, mas também a técnicas de tipificação e de simplificação, que permitam disciplinar certos aspetos do direito dos impostos segundo critérios de normalidade, afastando as situações atípicas ou anormais (*idem*, págs. 622-623).*

*[...] Como se deixou exposto num outro momento, o artigo 104.º, n.º 2, não institui um critério absoluto e rigoroso de **tributação das empresas segundo o lucro real**, apontando antes para uma **aproximação tendencial entre a matéria coletável e os lucros efetivamente auferidos**, sem excluir o recurso a rendimentos presumidos e a métodos indiciários”.*

Ainda quanto ao princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, refira-se que em nada este sai beliscado, no caso dos autos, pois que a norma constitucional introduz um elemento moderador, o advérbio «fundamentalmente» - cfr. Acórdão do STA proferido no proc. 0959/06, em 15-02-2007.

Pode assim concluir-se que a opção tomada pelo legislador no CIRC e, em particular, no artigo 69.º, encontra inscrição na margem de conformação do legislador fiscal, sendo insusceptível de fundar autónoma censura

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

constitucional uma vez que tem o propósito de criar regras jurídicas precisas e rigorosas, adequadas ao princípio da certeza e segurança jurídica que devem igualmente nortear o legislador fiscal, e que, como tal, podem facilmente ser interpretadas e cumpridas pelo contribuinte o que, no caso em apreço, não terá sucedido.

Face a todo o exposto, nesta parte, o pedido arbitral não deve proceder.”

O presente Acórdão revela a preocupação que deve ocorrer no apuramento do lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, nomeadamente, através da aplicação do Princípio da Proporcionalidade, do Princípio da Capacidade Contributiva bem como do Princípio da Tributação do Rendimento Real.

Também nesta decisão jurisprudencial se constrói uma lógica de que os gastos necessários à manutenção da fonte produtora devem ser dedutíveis ao lucro tributável, o que, por conseguinte, permite o caminho para (também) se deduzir a Tributação Autónoma ao lucro tributável em sede de IRC porquanto este tributo incide ele próprio sobre despesas que também são consideradas essenciais à manutenção da fonte produtora.

Mais uma vez salienta-se a preocupação que deve haver com o respeito por estes princípios jurídico-fiscais, numa lógica de equidade, justiça fiscal e ainda na aproximação que deve ocorrer entre o conceito de contabilidade e fiscalidade.

❖ Acórdão do STA, Processo n.º 0964/14:

No que respeita a este Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo importa transcrever e realçar o seguinte excerto:

“3.3.1. De acordo com a alegação da recorrente, a questão controvertida reconduz-se à de saber se as quantias pagas a título de tributação autónoma (encargos com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e similares) constituem, ou não, IRC ou impostos que incidam directa ou indirectamente sobre os lucros, para efeitos da exclusão da dedutibilidade prevista na al. a) do n.º 1 do art. 45º do CIRC (redacção vigente em 2010, 2011 2012

E quanto a esta matéria a decisão arbitral recorrida considerou, em suma, o seguinte:

*«O cerne da questão está, neste caso, na resposta que se der à seguinte pergunta: **quanto às tributações autónomas que incidem sobre despesas dedutíveis não deverá aí concluir-se que, sendo dedutível a despesa, deverá ser dedutível a tributação autónoma, ela própria,***

como encargo suportado por força da realização de tal despesa, seguindo o acessório o caminho do principal (accessorium principale sequitur)?

(...) Parece-nos que todas estas questões devem ser respondidas afirmativamente.

Com efeito, além do caso das tributações autónomas que incidem sobre despesas não dedutíveis e cuja previsão se justifica enquanto mecanismo anti-evasão, também no caso das tributações autónomas que incidem sobre despesas dedutíveis está presente a vontade do legislador de impedir a erosão da base tributável através da realização de despesas que, embora não possam ser proibidas de todo pelo sistema do IRC porque, em alguns casos, **Poderão mesmo ser necessárias à realização do rendimento tributável e/ou à manutenção da fonte produtora**, são despesas que partilham entre si um risco de não empresarialidade, isto é, um risco de não serem realizadas com fins empresariais, mas sim extra-empresariais ou privados. Nesses casos, o **legislador opta, assim, por aceitar a sua dedutibilidade**, mas onerando-a com uma tributação autónoma.

Na verdade, estamos, em ambos os casos, perante, um mecanismo cujo objectivo último é o de contribuir para a "normalização" da tributação em sede de IRC, isto é, para o funcionamento deste imposto na sua forma mais pura e mais próxima das suas raízes de imposto sobre o lucro obtido pelas pessoas colectivas. Nesse sentido, as tributações autónomas não são mais do que mecanismos coadjuvantes do eixo central do IRC, que é o de tributar lucros permitindo a dedução das despesas em que os sujeitos passivos têm que incorrer com vista à realização dos rendimentos tributáveis.

Trata-se, assim, de não mais do que um mecanismo de tributação indirecta do rendimento, que visa prevenir a perda de receita fiscal por evasão fiscal ou por confusão das esferas empresariais e privadas.

Em concreto, no que se refere às tributações autónomas que incidem sobre despesas dedutíveis, as mesmas visam compensar, por essa via, a perda de receita fiscal que a realização e dedução de tais despesas ocasionaria na sua ausência. Assim, **enquanto se permite que o sujeito passivo deduza a despesa, onera-se a sua dedução com a tributação autónoma reduzindo-se, assim, a receita fiscal perdida com a dedução da despesa e desincentivando-se a utilização futura do tipo de encargos que gerou a tributação autónoma.**

Como refere o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 18/2011, a propósito dos encargos relacionados com viaturas: "[estes] referem-se a encargos dedutíveis como custos para efeitos de IRC, isto é, a encargos que comprovadamente foram indispensáveis à realização dos proveitos, à luz do que estabelece o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, sendo a tributação prevista nesses preceitos [atuais n.º 3 e 4 do artigo 88.º do CIRC] explicada por uma intenção legislativa de incentivar as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afectem negativamente a receita fiscal".

No mesmo sentido vão as palavras de Saldanha Sanches quando afirma que "Neste tipo de tributação [autónoma], o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal que se encontra

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. ” (cf. “Manual de Direito Fiscal”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 406).” (sublinhado e negrito nossos)

Ora, após uma breve leitura do excerto supra identificado constatamos que, mais uma vez, se aceita que as despesas sujeitas a TA, desde que efectivamente comprovadas, são dedutíveis e aceites como encargo fiscal. Assim sendo, não subsiste quaisquer razões para crer que a própria Tributação Autónoma (o tributo que tributa estas mesmas despesas) não possa ser, também, dedutível em sede de IRC.

Mais, reitera-se neste Acórdão que a maioria das despesas são efectivamente necessárias para a manutenção da fonte produtora. Ora, se assim é, então por que razão se deve continuar a não aceitar a dedutibilidade das Tributações Autónomas? Pois bem, não se encontra razão para tal comportamento nefasto e prejudicial ao tecido empresarial.

❖ Acórdão do STA, Processo n.º 0146/16

Analisando o Sumário:

«I - *As tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; posteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma.*

II - *Estando em causa tributações autónomas respeitantes a “encargos com viaturas”, “despesas de representação” e “encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalho”, i.e., respeitantes a despesas dedutíveis, a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e conseqüente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.*

III - *Estas tributações autónomas, que, embora liquidadas no âmbito do IRC, **constituem uma imposição fiscal materialmente distinta deste**, espoletadas por despesas, foram incluídas pelo legislador no CIRC através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.*

IV - *Mesmo antes das alterações introduzidas no CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, os encargos fiscais com as tributações autónomas não eram dedutíveis para efeitos de IRC, como resultava da conjugação*

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

dos arts. 23.º, n.º 1, alínea f) e 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, naquela que se nos afigura a melhor interpretação, pois, por um lado, o legislador (bem ou mal e, a nosso ver, mal) sempre as considerou como IRC, incluindo o seu regime legal no âmbito do respectivo código (pelo menos desde a referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e, por outro, não faria sentido que o efeito pretendido pelo legislador com essas tributações autónomas, de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução das despesas por elas tributadas, fosse, depois, contrariado pela dedução dos encargos com essas tributações.

V - O art. 23.º-A do CIRC – aditado pela Lei n.º 2/2014, lei que, do mesmo passo, revogou o art. 45.º daquele Código –, pese embora a sua incorrecção terminológica, na medida em que parece reconduzir a espécie tributária tributações autónomas ao IRC (permanecendo o legislador no mesmo erro), não configura uma lei inovadora, porque de facto nada inovou, tendo-se limitado a consagrar uma interpretação possível da lei anterior.» (sublinhado e negrito nossos)

Começemos por clarificar que o excerto acima transcrito acaba por defender o contrário daquilo a que nos propomos com este trabalho. Não obstante, o que importa frisar é que mais uma vez encontramos uma decisão jurisprudencial que propugna pela independência das Tributações Autónomas face ao IRC.

Nessa senda, e tal como acima foi referenciado, a independência das Tributações Autónomas em relação ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas apenas diz respeito ao facto do primeiro tributo incidir sobre despesa ao passo que o segundo opera sobre o rendimento.

Posto isto, importa frisar mais uma vez que esta diferença, na nossa óptica e salvo melhor opinião, em nada impede que também as Tributações Autónomas se guiem pelo Princípio da Tributação do Rendimento Real (artigo 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa). E por que razão? Pois bem, porque só assim se conseguirá obter verdadeira justiça fiscal para a empresas e equidade entre contabilidade e fiscalidade.

- ❖ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, Processo n.º 150/12, Relator João Cura Mariano:

Transcrevendo-se o relatório do Acórdão:

«..., deduziu junto do Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2009 2310229161, relativo ao exercício de 2008 e respetiva demonstração de

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

liquidação de juros de mora n.º 2009 00001454403, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, suportados até ao dia 30 de novembro de 2008, inclusive, invocando, além do mais, a inconstitucionalidade da norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por decisão de 21 de dezembro de 2011, decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do disposto na norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Tendo havido recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade, o Ministério Público interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 70.º, da lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC).»

Ainda que este Acórdão se concentre no Princípio da Proibição da Retroatividade Fiscal, é importante procedermos a uma breve análise do mesmo porquanto surgem nele vários aspectos e argumentos atinentes à dedutibilidade das TA. Senão vejamos.

Diz-nos o Acórdão: *“Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal **tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC.** Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como **elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos,** visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.”* (negrito e sublinhado nossos)

Ora, depreende-se do excerto supra que a TA distingue-se do IRC, na medida em que apresentam um conteúdo distinto. Não obstante, o Acórdão evidencia ainda a simbiose latente entre o conceito de dedução e a Tributação Autónoma.

Assim, o Tribunal Constitucional construiu uma lógica de raciocínio assente na tese de que o IRC se distingue das Tributações Autónomas, que estas se encontram

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

estritamente conectadas ao conceito de dedutibilidade e, por conseguinte, aceita e abre caminho para a dedutibilidade da TA.

É o próprio Tribunal Constitucional que admite que as despesas devem ser dedutíveis. Ora, se as despesas devem ser dedutíveis por que razão não deverá ser o tributo (Tributações Autónomas) que incide sobre as mesmas também dedutível? Não conseguimos encontrar fundamento para tal.

Pelo que, mais uma vez, pleiteamos pela inclusão da TA no leque de encargos dedutíveis no apuramento do lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento sobre as Pessoas Colectivas.

VII. DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS – CRÍTICA AO ACTUAL ARTIGO 23.º-A DO CIRC

Terminados os critérios orientadores para a consideração fiscal de gastos suportados pelo sujeito passivo e a análise jurisprudencial, e voltando ao ponto que realmente nos interessa, é inegável que as tributações autónomas, actualmente, não são consideradas dedutíveis, porquanto se encontram especificamente incluídas no leque de encargos não dedutíveis, acima mencionado. No entanto, nem sempre assim foi, o que desencadeou inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais no que toca à consideração (ou não!) da dedutibilidade das tributações autónomas em sede de IRC. A pergunta que se impõe e à qual tentaremos dar resposta é esta: Estará o actual artigo 23.º-A do CIRC correcto, ao prever expressamente a não dedutibilidade da TA? Vejamos.

Sendo as tributações autónomas um tributo que incide sobre a despesa e apresentando uma natureza de carácter instantâneo (o facto gerador do imposto surge no imediato momento em que se efectua a despesa), torna-se claro que a TA deve ser aferida de forma autónoma em relação ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Mais, se os gastos necessários para obter/garantir rendimentos e suportados pelo sujeito passivo são considerados fiscalmente relevantes, ou seja, dedutíveis, por que razão não deverão as tributações autónomas, também o ser?

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

O contexto económico em que as empresas vivem não se coaduna com a carga fiscal que as mesmas têm vindo a sofrer ao longo dos tempos. Não se pode almejar crescimento, investimento e maior procura de mão-de-obra, por parte das empresas, quando, no mesmo cenário, o Estado lhes impõe uma quantidade desmedida de carga fiscal. A asfixia é clarividente, e tem vindo a gerar situações francamente nocivas para o sistema financeiro e para a economia.

Esmiuçando as alterações legislativas em sede de IRC, no âmbito das tributações autónomas, constatamos que apenas foram aditadas novas categorias de despesas sujeitas a esta tributação, aumentando-se também as respectivas taxas de incidência.

Em suma, o legislador apenas se preocupou em aumentar a receita fiscal do Estado, sem nunca tentar encontrar o propósito da tributação autónoma, abrindo assim caminho às críticas.

Atente-se ao facto de não colocarmos em causa a existência das tributações autónomas, ou seja, este tributo deve continuar a operar como um elemento fulcral ao combate à evasão fiscal e delimitador das despesas efectuadas pelo sujeito passivo. Não obstante, torna-se para nós evidente que este tipo de tributação deve ser alvo de dedução, no apuramento do lucro tributável do sujeito passivo.

Importa frisar que o valor da dedução será sempre inferior ao valor da taxa incidente sobre as despesas, ou seja, o Estado acaba sempre por obter alguma receita fiscal. Por exemplo, no caso das ajudas de custo, estas são tributadas autonomamente a uma taxa de 5%⁴⁴, logo, a percentagem de dedução a operar na TA das ajudas de custo teria de ser sempre inferior a 5%, de forma ao Estado poder receber o remanescente desse tributo, a título de receita fiscal.

Certo é que se deve acautelar uma excepção no que concerne à defesa da dedutibilidade das tributações autónomas: as despesas não documentadas. Tendo em conta a tipologia de despesa e a dificuldade em comprovar que a mesma foi efectivamente suportada pelo sujeito passivo, não nos parece de todo razoável permitir que uma despesa que não possa ser documentalmente corroborada seja alvo de qualquer dedução ao lucro tributável. Assim

⁴⁴ Vide artigo 88.º n.º 9 do CIRC.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

sendo, a exceção à dedutibilidade da TA deve apenas concentrar-se nas despesas não documentadas⁴⁵.

Nessa senda, o legislador cometeu um erro ao incluir, no actual artigo 23.º-A do CIRC, as tributações autónomas, expressando desse modo o carácter não dedutível deste tipo de tributo. Em bom rigor, como aliás surge na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, apenas a tributação autónoma que incide sobre despesas confidenciais deve ser considerada como um encargo não dedutível.

Assim, não se entende qual a razão para que a tributação autónoma, que incide sobre as mesmas categorias de despesa, não seja considerada como um encargo dedutível para efeitos fiscais e de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo.

Aliás, numa lógica de segurança jurídica, o legislador deveria procurar estabelecer uma harmonia fiscal, nomeadamente entre os encargos dedutíveis plasmados no artigo 23.º do CIRC e as taxas de TA elencadas no artigo 88.º do CIRC. No entanto, o que acontece é precisamente o contrário porquanto no artigo 23.º do CIRC aceita-se, por exemplo, como gasto fiscalmente relevante as ajudas de custo, ao passo que, em sede de tributação autónoma esta não é considerada como encargo dedutível ainda que incida sobre a mesma despesa. A contradição entre o artigo 23.º do CIRC e os artigos 23.º-A e 88.º ambos do CIRC evidencia a ausência de cautela que o legislador demonstrou ao contruir estas normas. Não se pode aceitar que as ajudas de custo por um lado sejam dedutíveis e por outro, quando tributadas autonomamente, essa TA não seja considerada em termos de dedução fiscal para apuramento do lucro tributável do sujeito passivo.

Por último, importa frisar que nunca colocámos em causa a existência da Tributação Autónoma, apenas defendemos que esta deve ser dedutível no momento do apuramento do lucro tributável, tendo em conta, claro está, que esta dedução terá de ser sempre inferior ao valor da Tributação, possibilitando assim ao Estado a obtenção de uma parcela de receita fiscal.

⁴⁵ No seguimento do artigo 23.º-A n.º1 alínea b) do CIRC.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho procurámos, numa primeira fase, sintetizar o regime das tributações autónomas e após, defender a tese da dedutibilidade da TA, exibindo para tal, os fundamentos necessários que sustentam o nosso ponto de vista.

Demonstrámos que o actual regime das tributações autónomas permite transparecer a possibilidade de dedução daquelas aquando do cálculo do lucro tributável suportado pelo sujeito passivo.

Mais, constatámos que de acordo com a actual conjuntura económica das empresas, torna-se indispensável proceder a uma diminuição da carga fiscal por elas suportada, permitindo desse modo um maior investimento privado bem como maior competitividade.

O actual artigo 23.º-A do CIRC não vai ao encontro do que é desejável no campo do crescimento económico e do planeamento fiscal para as empresas, sendo necessária a sua modificação, na qual se deverá remover a tributação autónoma do leque de encargos não dedutíveis, passando a TA, outrossim, a estar incluída no leque de despesas consideradas dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável do sujeito passivo, ou seja, a constar do actual artigo 23.º do CIRC.

Em suma, a Tributação Autónoma é um tributo que deve existir (nunca colocámos isso em causa), na medida em que auxilia o Estado no combate à evasão fiscal, mas, não obstante, deve ser considerada como um encargo dedutível ao apuramento do lucro tributável, ainda que num valor menor do que aquele que a tributação opera, permitindo deste modo que se gere uma parte de receita fiscal a favor do Estado.

BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, Nina Teresa e LOPES, J.C., “Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (II Parte)”, *Fiscalidade*, n.º 30, Abril-Junho 2007.
- AGUIAR, Nina Teresa, “Modelos normativos de relação entre o lucro tributável e a contabilidade comercial”, *Fiscalidade*, n.º13/14, Janeiro-Abril 2003.
- AGUIAR, Nina Teresa, “O Direito Fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- ARAÚJO, Fernando Carreira, “A Política Fiscal em IRC (ou ausência dela) na perspectiva dos contribuintes”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º2, Junho 2010.
- ARAÚJO, Fernando Carreira, Oliveira., António Fernandes, “*A dedutibilidade em IRC de encargos fiscais com as tributações autónomas*”, n.º 03 Janeiro-Março 2014, *Cadernos de Justiça Tributária*, Cejur;
- ASCENSÃO, José Oliveira, *Direito Comercial*, vol.I, Lisboa, 1986.
- AZEVEDO, Maria Eduarda, “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º425, Janeiro-Junho 2010.
- BACH, Stefan, “Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steurrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, 1991, n.º2.
- BEREJO, Rodriguez, *El sistema tributario en la Constitución*, Madrid, 1976.
- BERLIRI, L., “L’obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, *Scritti in Memoria di Antonio Giuffré*, vol. III, Milano 1967.
- BIRK, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, 1983.
- BUJANDA, Sainz de, “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, 1963.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- CANARIS, Claus-Wilhelm, “*Pensamento Sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*”, 3ª edição, Introdução e tradução António Menezes Cordeiro, Fundação Calouste Gulbenkian;
- CANOTILHO, J. Gomes e Moreira Vital, *CRP anotada, volume I, artigos 1º a 107º*, 4ª edição, 2007 Coimbra Editora;
- CARACUEL, García, *Las prestaciones tributarias a cuenta. Perspectivas de reforma*, Granada, 2004.
- CARLOS, Américo Brás, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, 2010.
- CASALTA NABAIS, José, “Alguns aspectos do quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, *Fisco*, nº103/104, Junho 2002.
- CASALTA NABAIS, José, “Investir e Tributar: uma relação simbólica?”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 141.º, n.º 3972, Coimbra Editora, Janeiro-Fevereiro de 2012.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, 2011.
- CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998.
- CATARINO, João Ricardo, “Para uma Teoria Política do Tributo”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º184, Lisboa, DGCI-MF, 1999.
- CATARINO, João Ricardo, “Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, n.º3, 2009.
- CHACIM, Ana Rita, “O princípio da tributação pelo rendimento real e o “justo valor” no âmbito da adopção de normas internacionais de contabilidade”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- CORDEIRO, Menezes, “*Manual de Direito do Trabalho*”, 1997, Almedina Coimbra;
- CORREIA, Luís Brito, *Direito Comercial*, vol.I, AAFDL, Lisboa, 1987.
- COSTA, Elsa Marvanejo da “*Tributação autónoma: acórdão do STA*”, *Vida Económica*;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- COSTA, José Cardoso da, Curso de Direito Fiscal, 2ª edição, Coimbra, 1972.
- COUTINHO, Joana, “Constitucionalidade do pagamento especial por conta”, *Fiscalidade*, n.º 49, Janeiro-Março 2012.
- CUPERTINO, Luís, “ O regime simplificado no imposto sobre o rendimento: enquadramento e questões”, *Fisco*, n.º 119-121, 2005.
- DUVERGER, Maurice, *Eléments de Fiscalité*, Paris, 1976.
- FAVEIRO, Vítor, “O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de Direito”, Coimbra, 2002.
- FAVEIRO, Vítor, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português- Introdução ao estudo da Realidade Tributária*, Vol.I, Coimbra Editora, 1984. FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, Nuno Pinto, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Anotado e Comentado, Rei dos Livros, 5ª edição, 1996.
- FERREIRA, Alexandre “*Tributações autónomas- caracterização e dedutibilidade de gastos*”, N.º 2, Janeiro 2015, CAAD;
- FERREIRA, Rogério Fernandes, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Vol. II, Editorial Notícias, Lisboa, 1999.
- GAFFURI, G., *L’ Attitudine alla Contribuzione*, Milano 1969.
- GAFFURI, G., *Lezioni di Diritto Tributario*, Padova, 1989.
- GARCIA, Nuno Oliveira, “*Fundamentação e ónus de prova na liquidação de imposto pelo reembolso de despesas a trabalhadores- considerações e jurisprudência fiscal recente sobre ajudas de custo*” in *Fiscalidade*, 2005 pp 89-106;
- GIARDINA, Emilio, *La Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961.
- GIL, Teresa, “Pagamento especial por conta”, *Fisco*, n.º107/108, Ano XIV, Março 2003.
- GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº174, Lisboa, 1996.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- GONÇALVES, Helder Ferro, tese de mestrado “*Da Tributação Autónoma*”, 2014 Repositório Universidade de Lisboa;
- GOUVEIA, Jorge Bacelar Manual de Direito Constitucional, Vol. II, Almedina, 2005.
- GUIMARÃES, Joaquim da Cunha, “O “Resultado Integral” no SNC”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- GUIMARÃES, Vasco Branco, “*As componentes não tributadas das remunerações e outras formas de obtenção de rendimento líquido*”, 1999, Ciência e Técnica Fiscal, N° 395, Julho-Setembro 1999 Boletim da IGS, Lisboa;
- LEISNER, Walter, “Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivelierung”, Steuer und Wirtschaft, 1983, n.º2.
- LIMA, Pires, Varela, Antunes, “*Código Civil Anotado*”, Vol. II, 4ª edição, Coimbra Editora, 1997;
- MAFFEZZONI , F., Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario, Torino, 1970. MARONGIU, Gianni, “Il Principio di Capacità contributiva nella giurisprudência della Corte Costituzionale”, DPT,1985.
- MARQUES DA SILVA, Germano, “Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito penal tributário”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches, Vol.V, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- MARQUES, Carlos Alberto, “A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 36, 1961.
- MARTINEZ, Pedro Soares, Direito Fiscal, 7ª edição, Coimbra, 1995.
- MARTINS, Elisabete Louro, O Ónus da Prova no Direito Fiscal, Coimbra Editora, Julho 2010.
- MARTINS, Guilherme W. D’Oliveira, “*Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável*”- algumas notas”, N.º 2, Janeiro 2015, CAAD;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- MARTINS, Helena, “ O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, Lições de Fiscalidade, Almedina, 2012.
- MAZONI, Il Principio dela Capacità Contributiva nell’Ordinamento Costituzionale Italiano, Torino, 1965.
- MESQUITA, Maria Rita da Gama Lobo Ribeiro, tese de mestrado sob orientação do Professor Doutor Rui Duarte de Moraes “*A Tributação Autónoma no CIRC- A sua (in)coerência*”, 2014, Universidade Católica Portuguesa;
- MISCALLI, Mario, “Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indebita”, in Rivista di Diritto Tributario, vol.X, Fevereiro, 2000.
- MITTA, Enrico de, Appunti di Diritto Tributario, I , Milano, 1970.
- MITTA, Enrico de, Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente, 2.^a edi., Milano, 1991.
- MORAIS, Rui Duarte, “*Apontamentos ao IRC*”, 2009, Almedina;
- MORAIS, Rui Duarte, Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, 2007.
- MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 2ª Edição, Almedina, 2010. MOSCHETTI, Francesco, Il Principio di Capacità Contributiva, Padova, 1973.
- NABAIS, Casalta “*O Dever Fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, 2009, Almedina;
- NABAIS, José Casalta, “*Ainda fará sentido o artigo 104.º da CRP?*”, Cadernos de Justiça Tributária, N.º 1, Julho-Setembro 2013, Cejur;
- NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 2012, 7ª Edição, Almedina;
- NABAIS, José Casalta, “*Introdução ao direito fiscal das empresas*”, 2013, 1ª edição, Almedina;
- NABAIS, José Casalta, “*Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa*”, Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 144º, nº 3989, Novembro-Dezembro de 2014, Coimbra Editora;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- NEUMARK, Fritz, Principos de la Imposición, Madrid, 1974.
- NOGUEIRA, João Félix, “*Direito Fiscal Europeu- O Paradigma da Proporcionalidade: A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*”, Wolters Kluwer Portugal, Coimbra Editora, 1ª edição 2010;
- NOVAIS, Jorge Reis, Direitos Fundamentais – Trunfos contra a maioria, Coimbra Editora, 2006.
- OGANDO, José João de Avillez, “A constitucionalidade do regime de pagamento especial por conta”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 62, nº3, Dezembro de 2002.
- OLIVEIRA, Luís, “Reflexões sobre balanço comercial e balanço fiscal, no quadro do paradigma de harmonização contabilística”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- PALMA, Clotilde, “As Tributações Autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º2, 2012.
- PALMA, Clotilde, “Algumas considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- PALMA, Clotilde, “Da Evolução do Conceito da Capacidade Contributiva”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 402, Abril-Junho de 2001.
- PALMA, Clotilde, “Tributos e Confisco – Algumas reflexões”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º3, Almedina, Janeiro 2013.
- PALMA, Clotilde, *As tributações autónomas Vistas pelo Tribunal constitucional: comentário ao acórdão do tribunal constitucional n.º310/2012, de 20 de Junho de 2012*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º. 2, Ano V Verão 2012, Almedina;
- PALMA, Rui Camacho, “Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário”, Fisco, n.º 82/83, Setembro- Outubro 1997.
- PAMPLONA CORTE REAL, Carlos, Curso de Direito Fiscal, Lisboa, 1982, p.88.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- PAMPLONA CORTE REAL, Carlos, Noções de Direito Fiscal, Vol. I, 1981.
- PEREIRA, Manuel Freitas, “Relações entre Contabilidade e Fiscalidade”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.
- PEREIRA, Manuel Freitas, Fiscalidade, 3ª Edição, Almedina, 2010.
- PINA MOURA, Joaquim e SÁ FERNANDES, Ricardo, A Reforma Fiscal Inadiável, Lisboa, Celta, 2000.
- PITTA E CUNHA, Paulo de, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Abril 2008.
- PITTA E CUNHA, Paulo de, “As grandes linhas da reforma fiscal de 1988-1989”, 15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89, Jornadas de homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta e Cunha, Almedina, 2005.
- PORTUGAL, “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 191, Lisboa, 2002.
- PORTUGAL, “Simplificação do Sistema Fiscal Português”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 201, 2007.
- PORTUGAL, António Moura, "*A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*", Coimbra editora, 2004;
- PORTUGAL, António Moura, "*A dedutibilidade dos custos na Recente jurisprudência fiscal*", in reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra editora;
- PORTUGAL, António Moura, “ A vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: reflexões sobre um caso de facturas falsas”, Fiscalidade, nº 7/8, Julho-Outubro 2011.
- PORTUGAL, António Moura, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa, Coimbra Editora, 2004.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- PORTUGAL, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal), Outubro de 2009.
- ROCHA, Manuel Freitas da, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998.
- RODRIGUES, João Pedro Silva, “A inconstitucionalidade do Pagamento especial por Conta”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º3, Setembro 2010.
- RODRIGUES, João Pedro Silva, “Reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva”, *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra Editora, 2003.
- SALAZAR, António Oliveira, “As Reformas Tributárias de 1922 e 1929”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº24, 1964.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, “ A LGT e a tributação segundo o lucro normal”, *Fiscalidade*, n.º15, Julho de 2003.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, “O conceito de rendimento na reforma do IRS”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, 2001.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, e SALGADO DE MATOS, André, “O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional”, *Fiscalidade*, n.º 15, Separata, Julho 2003.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, Edifisco,1991.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, *Quantificação da Obrigação Tributária*, 2000.
- SANTOS, António Carlos dos, “A Deriva Inconstitucional do Actual Regime do Pagamento Especial por Conta”, *Fisco*, n.º 122/123, Outubro 2007.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- SANTOS, António Carlos dos, “Sobre a colecta mínima”, Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal, Lisboa, Rei dos Livros, 1999.
- SANTOS, João Pedro, “Sobre a comprovação dos gastos como condição para a sua dedutibilidade em sede de IRC – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 658/11) ”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º2, 2012.
- SANTOS, José Albano, “Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 388, 1997.
- SANTOS, Pedro Casimiro da Silva, tese de mestrado “*O papel dos impostos no combate à corrupção*”, 2012, Universidade do Minho;
- SILVA, Carlos Emanuel Rego, tese de mestrado “*Tributações Autónomas- Um factor de (In)justiça Fiscal*”, 2011, Repositório ISTCTE-IUL;
- SOUSA FRANCO, António, e GONÇALVES DO CABO, Sérgio, “O Financimaneto da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Vol. V, Almedina, 2003.
- SOUSA FRANCO, António, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol.II, 4ª edição, Coimbra, 1992.
- TABOADA, Palao, “ Apogeo y crises del principio de capacidade contributiva”, Estudios Juridicos en Homenaje al Prof. Federico de Castro, vol.II, Madrid 1976.
- TAVARES, Tomás Cantista, “*A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*”, in Fisco, n.º 101 e 102, Janeiro de 2002;
- TAVARES, Tomás Castro “*Regime Jurídico das Despesas de Representação*”, 2001, Fisco Nº 95/96 Abril de 2001 Ano XII;
- TAVARES, Tomás Maria Cantista, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, 1999.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- TAVARES, Tomás Maria Cantista, A Relevância da Contabilidade na Tributação do Rendimento das Sociedades: entre os Paradigmas da Realização e do Justo Valor, Dissertação de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2009.
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, “A justiça na tributação”, Nova Economia Portuguesa: Estudos em Homenagem a António Manuel Pinto Barbosa, Universidade Nova de Lisboa, Faculdade de Economia, 1989.
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, “As opções fiscais da Constituição”, Boletim de Ciências Económicas, XXVIII, 1985.
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, A Reforma Fiscal, Coimbra, 1989.
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, Lições de Finanças Públicas, 5ª ed., Coimbra Editora, 1997.
- TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.
- TESAURO, Francesco Istituzioni di diritto tributario, vol.I, Torino, 2003.
- TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 3 vols, Köln, 1983.
- TIPKE, Klaus, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln, 1981.
- VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, Fiscalidade, Julho-Setembro de 2005.
- VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito Fiscal”, 2ª reimpressão, 2013, Almedina;
- VASQUES, Sérgio, “O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária”, Almedina, 2008;
- VASQUES, Sérgio, “Os impostos especiais de consumo”, Almedina, 2001;
- VASQUES, Sérgio, O princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Almedina, 2008.
- WITTMAN, Rolf, “Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung”, Steuer und Wirtschaft, 1993, n.º1.

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- XAVIER DE BASTO, José, “ A Constituição e o sistema fiscal”, Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 3956, Coimbra Editora, 2009.
- XAVIER DE BASTO, José, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», Fiscalidade, 5, Janeiro 2001.
- XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal, Vol.I, Lisboa, 1974.

Jurisprudência

- Ac. CAAD processo n.º 7/2011-T;
- Ac. CAAD processo n.º 188/2013-T;
- Ac. CAAD processo n.º 187/2013-T;
- Ac. CAAD processo n.º 209/2013-T;
- Ac. CAAD processo n.º 92/2013-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 6/2014-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 50/2016-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 411/2016-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 496/2016-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 576/2016-T;
- Ac. CAAD, processo n.º 10/2017-T;
- Ac. TC n.º18/2011 do processo n.º 204/2010;
- Ac. TC n.º310/2012 do processo n.º 150/12;

“A DEDUTIBILIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS”

- Ac. TC n.º 617/2012, do processo n.º 150/12
- Ac. TCA Sul processo n.º 07018/13;
- Ac. STA processo n.º 01077/2002;
- Ac. STA processo n.º 0281/11 de 6-07-2011;
- Ac. STA processo n.º 0757/11 de 14-06-2011;
- Ac. STA processo n.º 0166/13 de 17-04-2013;
- Ac. do STA processo n.º 0964/14;
- Ac. do STA processo n.º 0146/16;
- Ac. STA processo n.º 0901/14 de 28-01-2015.