

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – UMA FONTE
ADICIONAL DE RECEITA

Jorge Miguel Guerra Coelho

Lisboa, junho de 2025

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA**

**A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – UMA FONTE
ADICIONAL DE RECEITA**

Jorge Miguel Guerra Coelho

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob orientação do Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof. Especialista Jesuíno A. Martins

Arguente _____ Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal _____ Prof. Doutor Francisco N. Domingos

Lisboa, junho de 2025

Dedicatória

Aos meus pais, Paulo e Inácia.

Sem eles, todo o meu caminho até aqui, não teria sido possível.

Epígrafe

*«Agir, eis a inteligência verdadeira. Serei o que quiser. Mas tenho que querer o que for.
O êxito está em ter êxito, e não em ter condições de êxito. Condições de palácio tem
qualquer terra larga, mas onde estará o palácio se o não fizerem ali?»*

Livro do Desassossego – Fernando Pessoa, 1982.

Agradecimentos

A realização e conclusão desta dissertação não seria possível sem a intervenção e cooperação, direta ou indireta, de um vasto número de intervenientes, pelo que, só me resta expressar o meu especial e sincero agradecimento pela sua colaboração.

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais, Paulo e Inácia, pela forma saudável como me educaram, pelo carinho que sempre me deram e pelos valores e ensinamentos que me transmitiram ao longo da minha vida. Para além disso, agradeço por sempre acreditarem em mim e apoiarem todas as minhas decisões em termos académicos, dando-me muita força e motivação nos momentos mais difíceis, de modo a conseguir alcançar todos os meus objetivos com sucesso. Serão sempre a minha referência, o meu orgulho e acima de tudo a minha força. Muito obrigado!

À minha namorada Mariana, agradeço por estar sempre ao meu lado, nos bons e nos maus momentos, percebendo sempre os momentos que “roubei” à nossa relação em prol da conclusão deste trabalho. Para além disso, gabo-lhe toda a paciência e agradeço-lhe por todo o apoio que me deu nos momentos mais complicados deste percurso, principalmente durante a elaboração desta dissertação.

À minha família, obrigado por terem ajudado os meus pais com a minha educação e por me terem feito crescer de forma feliz e saudável, com tudo o que uma criança tem direito e por, ainda hoje, demonstrarem preocupação, felicidade e admiração pelas minhas conquistas, profissionais e académicas.

Aos meus amigos, obrigado por todos os bons momentos, por todo o apoio e por nunca deixarem que os meus maiores períodos de ausência interferissem com a nossa amizade.

À minha antiga entidade patronal, a ABAG, SROC, principalmente à pessoa do Dr. António Gonçalves, por todo o interesse demonstrado no meu percurso académico e por sempre me ter facilitado a vida, não me levantando qualquer entrave enquanto frequentava as unidades curriculares do Mestrado.

Por último, mas não menos importante, quero deixar o meu especial agradecimento ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, o meu orientador, não só por ter aceitado o desafio de me orientar neste trabalho e pelo tempo e dedicação despendido na orientação do mesmo, como também pela forma como me incutiu o “bichinho” da Fiscalidade, quando foi, pela primeira vez, meu Professor, no Instituto Politécnico de Santarém.

Quero que saibam que sem o vosso apoio nada disto seria possível!

Resumo

A Tributação Autónoma foi aditada no ordenamento jurídico nacional em 1990, como norma anti abusiva destinada ao combate à fraude e evasão fiscal.

Desde então, tanto a base tributável, como as taxas aplicáveis têm aumentado gradualmente, resultando numa ampla variedade de despesas que, na ótica do legislador, são difíceis de classificar como privadas ou empresariais, sujeitando-as, assim, à tributação autónoma. Esta abordagem, tem permitido ao Estado arrecadar, em média, mais de 450 milhões de euros anuais, passando este tributo a contribuir, relevantemente, para o aumento da receita fiscal. Assim, um dos focos principais desta dissertação passa por expor o papel das tributações autónomas como fonte significativa de receita fiscal para o Estado português.

A tributação autónoma tem, no entanto, dado azo a algumas controvérsias, sobre as quais, a doutrina e a jurisprudência se têm vindo a debruçar e que também nós, pretendemos expor e analisar neste trabalho, sendo as mais relevantes, as relacionadas com a sua constitucionalidade e natureza enquanto tributo. Isto porque, o facto de as empresas estarem sujeitas a tributação autónoma, mesmo quando apresentam prejuízo no final do exercício, parece violar o princípio da tributação das empresas com base no rendimento real, presente no n.º 2, do artigo 104º, da CRP. Além disso, a presença da tributação autónoma no ceio do CIRC parece incoerente, uma vez que o IRC é um imposto periódico, direto e incidente sobre rendimentos, enquanto a tributação autónoma é um imposto de obrigação única, indireto e que incide predominantemente sobre despesas.

Palavras-chave: Imposto; IRC; Tributação Autónoma; Despesas; Receita Fiscal.

Abstract

The Autonomous Taxation was introduced into the national legal framework in 1990 as an anti-abuse measure aimed at combating fraud and tax evasion.

Since then, both the taxable base and applicable rates have gradually increased, resulting in a wide range of expenses that, from the legislator's perspective, are difficult to classify as either private or business-related, thus subjecting them to autonomous taxation. This approach has allowed the State to collect, on average, over 450 million euros annually, making this tax a significant contributor to fiscal revenue growth. Consequently, a primary focus of this dissertation is to examine the role of autonomous taxation as a substantial source of fiscal revenue for the Portuguese State.

Nonetheless, autonomous taxation has raised some controversies, which legal doctrine and case law have been addressing and which we aim to explore and analyse in this work. The most pertinent issues relate to its constitutionality and its legal nature. Specifically, the fact that companies are subject to autonomous taxation even when they incur a loss at the end of the fiscal year appears to conflict with the principle of taxing companies based on actual income, as outlined in Article 104, number 2 of the CRP. Moreover, the inclusion of autonomous taxation within the CIRC seems inconsistent, given that IRC is a periodic, direct tax on income, whereas autonomous taxation is a one-time, indirect tax that predominantly targets expenses.

Keywords: Tax; IRC; Autonomous Taxation; Expenses; Fiscal Revenue.

Índice

<i>Introdução</i>	1
1. A Tributação Autónoma	7
1.1. A origem da Tributação Autónoma e breve referência ao seu desenvolvimento legislativo	7
1.2. A natureza jurídica da Tributação Autónoma e o seu enquadramento enquanto imposto no seio do CIRC	9
1.3. Abordagem legal e constitucional da Tributação Autónoma	21
2. Despesas Sujeitas a Tributação Autónoma em sede de IRC - Artigo 88º do CIRC	27
2.1. Despesas não documentadas	28
2.2. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável	33
2.3. Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial	36
2.4. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes – introdução	39
2.4.1. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer outras compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes, em caso de cessação de funções	42
2.4.2. Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	46
3. Tributação Autónoma – As despesas mais geradoras de receita	51
3.1. Despesas de Representação	53
3.2. Encargos com viaturas, motos ou motocicletas	59
3.3. Ajudas de custo e compensação do trabalhador pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal	68
3.4. O agravamento da tributação autónoma em caso de prejuízo fiscal	74
<i>Conclusão</i>	80
<i>Referências bibliográficas</i>	85

Índice de Tabelas

TABELA 1 – RECEITA FISCAL COLETADA COM AS DESPESAS MENOS RELEVANTES	49
TABELA 2 – RECEITA FISCAL DO ESTADO ESTIMADA PARA O ANO DE 2024	52
TABELA 3 - DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - NÚMERO DE DECLARAÇÕES, OS VALORES DECLARADOS E A RECEITA FISCAL COLETADA	58
TABELA 4 - ENCARGOS COM VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS E DE MERCADORIAS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - NÚMERO DE DECLARAÇÕES, OS VALORES DECLARADOS E A RECEITA FISCAL COLETADA	62
TABELA 5 - ENCARGOS COM VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS HÍBRIDAS PLUG-IN SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - NÚMERO DE DECLARAÇÕES, OS VALORES DECLARADOS E A RECEITA FISCAL COLETADA	64
TABELA 6 – TRATAMENTO FISCAL DAS AJUDAS DE CUSTO	72
TABELA 7 - AJUDAS DE CUSTO E COMPENSAÇÕES DO TRABALHADOR PELO USO DE VIATURA PRÓPRIA, AO SERVIÇO DA ENTIDADE PATRONAL SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - NÚMERO DE DECLARAÇÕES, OS VALORES DECLARADOS E A RECEITA FISCAL COLETADA	74
TABELA 8 - Nº DE DECLARAÇÕES M22 ENTREGUES ENTRE 2020 E 2022 E RESPECTIVO RESULTADO FISCAL PRESENTE NAS MESMAS	79

Introdução

A tributação autónoma (doravante TA) como hoje a conhecemos, foi introduzida pelo legislador no sistema fiscal português em 1990, com o artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho¹, não só com intuito de evitar, como também de penalizar determinadas práticas abusivas. Naquele tempo, incidia somente sobre despesas confidenciais ou não documentadas, sujeitando-as a uma taxa “agravante” de 10%, quer estas fossem feitas por sujeitos passivos de IRC, quer por sujeitos passivos de IRS, desde que possuíssem ou devessem possuir contabilidade organizada.

Tal como iremos perceber, as tributações autónomas têm na sua génese uma função desencorajadora relativamente à fraude, evasão fiscal e outro tipo de situações onde se possa comprometer a transparência fiscal, considerando-se por isso uma norma anti abuso.

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

Similarmente, Celorico Palma (2012), afirma que «[a] fundamentação para a introdução das tributações autónomas assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas e no facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributadas nas pessoas dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor».

No entanto, a TA não foi imediatamente inserida no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante CIRC), só o sendo passados dez anos do seu surgimento, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. E, se até à data, a TA sempre foi pacificamente aceite como parte integrante do sistema fiscal português, o facto de ser transferida para a esfera do CIRC, «...desencadeou algumas interrogações sobre a

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

natureza jurídica da tributação e até da sua constitucionalidade (Domingos, 2022, p. 187)». Isto porque, de acordo com o n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP), as empresas devem ser tributadas, fundamentalmente, pelo rendimento real, sendo este, de acordo com o artigo 17.º do CIRC, apurado com base na contabilidade e, eventualmente, corrigido através das regras fiscais presentes no CIRC, nas quais configuram os tipos de gastos que podem ser aceites na determinação do lucro tributável, os benefícios fiscais e o reporte de prejuízos de anos anteriores, dando origem à matéria coletável, regulada no artigo 15.º do mesmo diploma.

Ora a TA, não obstante estar atualmente regulada no artigo 88.º do CIRC, é materialmente distinta da tributação em IRC, uma vez que não incide diretamente sobre a matéria coletável, originada pelo rendimento das empresas, mas, principalmente, sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo ou por terceiros com quem este tenha relações, ou seja, de certa forma, pode-se dizer que a TA mais se assemelha a um imposto sobre o consumo.

De visão semelhante partilha Domingos (2022, p. 188), afirmando que «[a]s tributações autónomas não tributam o lucro empresarial, mas determinados gastos que constituem um facto tributário distinto conexo com a concreta despesa e não com a obtenção de rendimento – que pode nem existir».

Exemplo disso, é a TA incidente sobre as despesas destinadas a representar o sujeito passivo junto de terceiros – as denominadas despesas de representação², a TA incidente sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros³ (p.e depreciações, reparações, combustíveis, seguros, etc.) e a TA que incide sobre despesas com ajudas de custo e de compensação do trabalhador pela deslocação em viatura própria⁴, encontrando-se todas elas reguladas no artigo 88.º do CIRC. Estas TA são liquidadas juntamente com IRC, embora, como será exposto no desenvolvimento deste trabalho, pelas suas características, se possa dizer que a natureza destes dois tributos é consideravelmente distinta, sendo mesmo posta em causa, por alguma doutrina, a continuidade da TA no CIRC.

Mas o que é que estes 3 tipos de despesas/encargos, mesmo sujeitos a diferentes taxas de tributação autónoma, têm em comum? São um conjunto de despesas que, devido a terem sido incorridas pelos sujeitos passivos em número considerável, adicionaram ao valor de IRC “normal” cobrado pelo Estado Português (aquele que é obtido, somente,

² Introduzidas através da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de abril.

³ Introduzidas através da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de abril.

⁴ Introduzidas através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro

multiplicando o lucro tributável pela taxa de IRC e derrama), entre os anos de 2020 e 2022, em média, cerca de 450 milhões de euros, representando este valor, cerca de 95% do total de receitas angariadas com TA. Ou seja, são estes três tipos de despesas que geram, praticamente, toda a receita fiscal proveniente das tributações autónomas.

No entanto, embora estes três tipos de despesas estejam sujeitos a TA, devido ao facto de o legislador presumir que podem ser utilizadas pelo sujeito passivo como uma forma de diminuir a matéria coletável da entidade e, por consequência, pagar menos IRC, ou, porventura, “encapotar” rendimentos sem que estes sejam tributados em sede de IRS, tentando assim, evitar ao máximo a evasão e as fraudes fiscais, estes não deixam de ser fiscalmente aceites com base no artigo 23º do CIRC. Ora estamos assim perante um dos primeiros paradoxos que iremos analisar ao longo deste trabalho, pois se, de acordo com o artigo 23º do CIRC, são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, desde que, para além de estarem registadas na contabilidade, tenham origem em fontes lícitas, estejam comprovadas documentalmente e tenham sido suportadas para obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, sendo exemplo disso, os encargos com viaturas, as despesas de representação e os encargos suportados com ajudas de custo, então é questionável o porquê de o legislador, simultaneamente, também os sujeitar a TA.

Contudo, esta é apenas uma das questões e controvérsias que abrangem os três tipos de despesas sujeitas a TA que são alvo de estudo e análise neste trabalho, sendo que, posteriormente, cada uma delas, de forma individual, apresenta também questões bastante pertinentes e discutidas pela doutrina e jurisprudência, pelo que também os abordaremos nesta dissertação.

Neste sentido, numa fase inicial deste trabalho, para além de abordarmos de forma breve como surgiu a TA e evoluiu até aos dias de hoje, serão abordadas questões bastante pragmáticas, tais como: *qual a natureza jurídica e o enquadramento das tributações autónomas enquanto imposto? Se a tributação autónoma não tributa o rendimento, fará sentido esta tributação estar presente no CIRC? Será que a tributação autónoma viola o princípio da tributação pelo rendimento real presente na nossa Constituição, estando assim em causa a sua (in)constitucionalidade?*

Atualmente, tal como já referido, as tributações autónomas encontram-se presentes no artigo 88º do CIRC, no entanto, de acordo com a doutrina, estas têm sido utilizadas para muito mais do que o seu propósito originário – o combate às práticas de evasão e fraude.

De entre vários, um outro objetivo cada vez mais predominante e que se destaca *a priori* pelo simples facto de serem cada vez mais as situações abrangidas e as taxas aplicadas, é a obtenção de receita fiscal. Em suma, se aquando da sua criação, a TA visava, principalmente, desencorajar a realização de comportamentos que pudessem pôr em causa a transparência fiscal por parte dos sujeitos passivos que pretendiam minorar o valor do rendimento tributável no IRC, atualmente, a sua natureza parece ter sido “distorcida” e é inegável a sua utilização para aumento das receitas do Estado. No entanto, estes são objetivos gerais e abrangentes a todas as TA, pois é certo que o legislador redigiu cada uma delas com base em diferentes fundamentos e para distintas finalidades.

Assim, num segundo momento, serão abordadas e analisadas, de forma sistematizada, o conjunto de despesas sujeitas a TA que se encontram reguladas no artigo 88º do CIRC, mas que geram um montante reduzido de receita fiscal, não sendo, por isso, a sua principal razão de existência a angariação de receita fiscal, nomeadamente as despesas não documentadas, os pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial e os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes, com principal intuito de conseguirmos ter uma breve noção sobre o porquê da sua existência.

Por fim, num capítulo final, será dado especial enfoque aquele que é o principal tema deste estudo, onde iremos descrever, não só com base na legislação, como também em diversa doutrina e jurisprudência, o conjunto de três despesas que mais receita fiscal geram para o Estado português, nomeadamente as despesas de representação, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e as ajudas de custo e que se encontram reguladas no artigo 88º do CIRC. Sobre estas, iremos dissecar, não só qual a sua natureza fiscal, como também quais os objetivos pretendidos pelo legislador com cada uma das tributações autónomas e, no final de cada subcapítulo, será feita uma breve exposição estatística, de forma individualizada, sobre evolução dos valores de receita de TA, obtida com cada uma das despesas/encargos.

A metodologia a adotar passará pelo método dedutivo, monográfico e pela técnica de pesquisa e análise de diversas obras de relevância e artigos científicos relacionados com a questão, bem como pela análise doutrinal e jurisprudencial sobre o tema.

A revisão de literatura focar-se-á em monografias, capítulos de livros, artigos científicos e em jurisprudência com origem em acórdãos proferidos pelos Tribunais nacionais.

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

GNV - Gás Natural Veicular

GPL - Gás de Petróleo Liquefeito

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

n.º - número

p.e – por exemplo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TA – tributação autónoma

TC – Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

STA – Supremo Tribunal Administrativo

1. A Tributação Autónoma

1.1. A origem da Tributação Autónoma e breve referência ao seu desenvolvimento legislativo

A figura da TA surgiu, pela primeira vez, através da Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro (Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 1988) e visava a aplicação de uma taxa de 20% sobre despesas confidenciais. No entanto, na prática, esta norma nunca chegou a ser aplicada, pois com a entrada em vigor do CIRC, por força do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, foram abolidos determinados impostos, como foi o caso da Contribuição Industrial, onde se inseria a tributação acima referida.

A TA reaparece e para ficar em 1990, com o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, sujeitando, de acordo com o seu artigo 4.º, a uma taxa agravada de 10%⁵, as despesas confidenciais ou não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos de IRC e IRS que possuíssem ou devessem possuir contabilidade organizada.

Esta introdução da TA não figurava «uma verdadeira norma de tributação, tendo como função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da atuação dos contribuintes e, por conseguinte, de luta contra o crescente fenómeno de evasão e fraude fiscal» (Casalta Nabais, (2013), citado por Santos (2015)⁶.

Já para Courinha (2023), a introdução da TA na legislação nacional, era vista como uma solução que pretendia submeter a tributação, despesas de natureza confidencial e indocumentadas, tentando combater a criminalidade económica e a corrupção e, subsidiariamente, dissuadir a evasão fiscal.

A partir da introdução do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho e até à sua revogação, em 2001, o legislador alterou-o por diversas vezes, alargando a abrangência e a intensidade das TA nele constantes, passando o artigo 4.º a dispor de vários números, com destaque principal para a adição dos seus n.ºs 3 a 6, que surgiram pela via do artigo 42.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2000 e que trouxe para

⁵ Artigo 4.º - «As despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC».

⁶ Casalta Nabais, J. (2013). *Investir e Tributar: Uma Relação Simbiótica*. Em C. C. Palma, H. T. Torres, & E. P. Ferreira, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier (pp. 743-767). Coimbra: Almedina.

a incidência da TA os gastos com despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros⁷.

É de referir que, nesta época, as tributações autónomas, embora coexistissem com o CIRC, eram aplicadas fora da alçada deste normativo e, por isso, a sua incidência sobre despesas dos sujeitos passivos era pacificamente aceite pelos mesmos, não despertando qualquer discussão.

De acordo com Courinha (2023, p. 180) , «[n]a sua formulação conceptual inicial, a TA configurava um mecanismo intra-sistémico e complementar ao IRC, que tinha por objeto despesas relacionadas com a atividade empresarial».

Foi então, só no ano de 2001, com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro de 2000, que as tributações autónomas passaram a estar formalmente incluídas no CIRC⁸ e que se iniciou o efetivo procedimento de liquidação deste tributo pela via do IRC, sendo aditado a este diploma o artigo 69º-A (atual artigo 88º do CIRC). Com esta Lei, o legislador aumentou as taxas de TA já existentes e estendeu a base de incidência deste tributo aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos e a despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional e ali submetidas a um regime fiscal mais favorável.

Sobre o surgimento do IRC, Casalta Nabais (2019) refere que este imposto foi criado com intuito de substituir os anteriores impostos parcelares e impostos complementares, no âmbito do programa constitucional da reforma da tributação do rendimento de 1988/1989⁹.

⁷ Artigo 42.º - Tributação autónoma - «O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (...), passa a ter a seguinte redação: Artigo 4.º - 3 - As despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efetuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC não isentos e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 6,4%. 4 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e o imposto municipal sobre veículos. 5 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas afetas à exploração do serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo. 6 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades».

⁸ A Tributação Autónoma passou também a estar formalmente incluídas no CIRS, sendo aditado ao CIRS, o artigo 75º-A (atual artigo 78º do CIRS), no entanto este código não é alvo de estudo nesta dissertação.

⁹ Neste contexto, cumpre referir que, antes da reforma de 1989 (e entrada em vigor do Código do IRC), a tributação do rendimento das pessoas coletivas encontrava-se estabelecida em termos substancialmente

Com o passar dos anos, um amplo conjunto de outras despesas, para as quais o legislador considera existir uma zona de interseção entre a esfera privada e a esfera pessoal de difícil distinção¹⁰, foram adicionadas ao CIRC, verificando-se assim, uma progressiva extensão da base tributável da TA, estando estas despesas hoje presentes nas várias alíneas do atual artigo 88º do CIRC, despesas estas que serão analisadas no Capítulo 2 e Capítulo 3 do presente estudo.

A mais recente alteração ao artigo 88º do CIRC foi proporcionada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2024 e teve como principal alteração, a diminuição das taxas a aplicar a encargos 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 motociclos.

Este facto de, frequentemente, se registarem alterações nas normas que regem as tributações autónomas, gera um elevado grau de instabilidade fiscal e tem originado ao longo dos tempos imensos conflitos judiciais entre os contribuintes e a fazenda portuguesa.

1.2. A natureza jurídica da Tributação Autónoma e o seu enquadramento enquanto imposto no seio do CIRC

É hoje praticamente uniforme, na doutrina e na jurisprudência nacional, que a *ratio legis* subjacente à TA como um todo, reside em tributar determinadas despesas que não decorram, de forma clara, da atividade normal de uma entidade, ou aquelas que, ainda que decorram dessa atividade, beneficiem muito mais do que a própria entidade que as suporta. Assim, o recurso por parte do legislador a este método teve em vista, por um lado, incentivar os sujeitos passivos a deixarem de incorrer em despesas que possam diminuir a matéria coletável e, conseqüentemente, o IRC angariado pelo Estado e, por outro, evitar que gastos suportados pelas empresas revistam formas de rendimento (pecuniárias ou em espécie) dos colaboradores ou dos respetivos órgãos sociais, sem que estes sejam tributados, nem em sede de IRS, nem em sede de Segurança Social.

São vários os autores que proferem objetivos semelhantes, sendo, no nosso entender, importante citar alguns deles, de modo que tenhamos uma perspetiva um pouco mais

análogos ao das pessoas singulares, com diferenças apenas no domínio da contribuição industrial e do imposto complementar.

¹⁰ Tendo em consideração o exposto por Saldanha Sanches (Manual de Direito Fiscal, 2007, p. 407).

abrangente relativamente às tributações autónomas. Entre eles, destaque para o, na nossa opinião, mais apreciado e, inclusive, mais citado pela doutrina e jurisprudência, que é o propósito exposto por Saldanha Sanches. De acordo com este autor, através das tributações autónomas «(...) o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar renumerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros» (Saldanha Sanches, 2007, p. 407).

De forma bastante completa, destaque para o vertido na decisão do CAAD relativa ao Processo n.º 601/2018-T, de 23 de setembro de 2019¹¹, citada, inclusive, por Domingos (2023, p. 91), onde é exposto que o atual artigo 88º do CIRC, permite segmentar as variadas tributações autónomas da seguinte forma:

- a) o desincentivar de determinados comportamentos do contribuinte tendentes a estar associados a situações de fraude ou evasão fiscal, como acontece, por exemplo, com as tributações autónomas incidentes sobre despesas não documentadas, ou pagamentos a entidades sujeitas a regimes fiscais privilegiados;
- b) o combate à erosão da base tributável, como acontece, em geral, com as tributações autónomas incidentes sobre despesas dedutíveis;
- c) o desincentivar de determinados gastos de causa presumidamente não (integralmente) empresarial, como acontece com as tributações autónomas incidentes sobre gastos com viaturas, ajudas de custo, ou despesas de representação;
- d) a tributação de distribuição encapotada de rendimentos a terceiros, não tributados na esfera destes (*fringe benefits*), como acontece com as tributações autónomas incidentes sobre gastos com viaturas, ajudas de custo, ou despesas de representação;
- e) a penalização pela realização de determinadas despesas, que não afectam a base tributável, nem têm subjacente qualquer distribuição não tributada de rendimentos a terceiros, ou potencial fraudulento ou evasivo, mas que o legislador, porventura, terá considerado luxuosas ou sumptuárias, como acontece com as tributações autónomas sobre determinados pagamentos a gestores, administradores ou gerentes (atual artigo 88.º, n.º 13, do CIRC), bem

¹¹ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

como a tributação autónoma sobre encargos com viaturas na medida em que exceda a taxa normal IRC.

É, portanto, possível concluir que são «múltiplas e heterogéneas as finalidades das situações que estão sujeitas a tributação autónoma; entendo, ainda assim, ser legítimo sustentar que há um mínimo denominador comum — luta contra a fraude e evasão fiscais» (Domingos, 2023, p. 91).

Assim, devido à amplitude diversa e de difícil apreensão que caracteriza as tributações autónomas, há que perceber, através da clarificação do normativo fiscal que rege as mesmas, bem como da doutrina e jurisprudência, qual a natureza fiscal da TA enquanto tributo.

Tudo se inicia na necessidade de obtenção de receita pelo Estado, pois, tal como afirma Catarino (2022, p. 16), «[s]em receitas não há Estado», uma vez que é a «receita pública [que] permite ao Estado agir, isto é produzir ou contratar a produção de bens públicos que sirvam os interesses das populações (...)». Também o n.º 1 do artigo 103º da CRP, se encontra espelhado que o «sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

Este financiamento público faz-se na sua esmagadora maioria através de tributos¹², em especial de impostos (diretos e indiretos), tendo estes um peso muito relevante nas receitas que entram nos cofres do Estado, tal como é possível concluir pela análise do Orçamento de Estado para 2024, onde se estima que mais de dois terços das receitas totais previstas, sejam provenientes de impostos¹³.

Para além dos impostos, existem ainda como tributos, de acordo com o artigo 4.º da LGT, as taxas e as contribuições especiais, sendo que, enquanto os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património, as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. Por outro lado, como diz a própria parte final do n.º 3 do artigo 4º da LGT, as contribuições especiais são consideradas impostos, no entanto

¹² Artigo 3.º - Classificação dos tributos - «(...) 2 - Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

¹³ Estatísticas consultadas em: <https://transparencia.gov.pt/pt/orcamento-do-estado/previsao/despesa-receita-previsao/>.

estas assentam na obtenção, pelo sujeito passivo, de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas, ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade.

Sobre estas distinções, Catarino (2022, p. 23) refere que «o imposto pode ser definido como uma prestação patrimonial, definitiva, unilateral ou sem contraprestação, estabelecida por lei ou coativa, a favor de entidades que exerçam tarefas ou funções públicas e para satisfação de fins públicos». Por sua vez, a taxa, figura habitualmente de mais difícil apreensão devido às várias formas que pode assumir, é definida pelo autor de forma muito semelhante ao imposto, com exceção da referência à relação bilateral que a taxa assume, ou seja, por norma, espera-se que, com o pagamento de uma taxa, o contribuinte usufrua, beneficie ou receba algo em troca, mesmo que não exista uma equivalência económica direta entre o valor pago e a contraprestação recebida, o que não acontece com o pagamento de um imposto, pois este último não pressupõe nenhuma contraprestação concreta.

Deste modo, surge então a primeira questão que nos parece pertinente analisar neste trabalho que é: *será pelo facto de o legislador ter recorrido ao conceito de “taxa” para titular os artigos 88º do CIRC e 73º do CIRS, que regulam precisamente a TA a aplicar no âmbito do IRC e do IRS, respetivamente, que este tributo assume a forma de taxa?*

Tal como refere Avelar (2021, p. 21), se para a maioria dos impostos a sua designação corresponde ao objeto dos mesmos, facilitando esse facto a perceção por parte do contribuinte (entenda-se IVA, IRC, IRS, IUC, entre outros), a TA «demonstra-se, assim, à revelia deste entendimento, sendo esta o único tributo em que (...) a sua designação não nos permite apreender o seu âmbito de aplicação material».

No entanto e tendo em consideração as definições anteriormente mencionadas, bem como as opiniões existentes da doutrina e jurisprudência¹⁴, parece-nos que não subsistem dúvidas que a TA se trata de um imposto, pois apresenta-se como uma prestação pecuniária, unilateral e coativa¹⁵, que não assenta no princípio da proporcionalidade e

¹⁴ Vide, por exemplo, as decisões do Tribunal Constitucional proferidas no âmbito dos Acórdãos n.º 310/2012 (Relator: Conselheiro João Mariano), n.º 197/2016 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha) e n.º 401/2020 (Relatora: Conselheira Maria José Rangel de Mesquita). Acórdãos consultados e disponíveis em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

¹⁵ A obrigação do imposto surge unicamente por força da lei, não derivando de qualquer convenção entre o Estado e os particulares.

onde não existe qualquer serviço prestado ou benefício garantido pelo Estado ao sujeito passivo que as suporta, distinguindo-se assim das taxas e das contribuições.

O tributo “imposto” pode-se ainda subdividir quanto à sua incidência e forma de manifestação, nas categorias de imposto direto ou imposto indireto. Usualmente, classificam-se como diretos, os impostos que derivam de uma verdadeira imposição feita a um sujeito passivo, que estão associados aos níveis de rendimento de cada família ou empresa e que são cobrados quando auferidos pelo sujeito passivo e, por sua vez, os impostos indiretos são aqueles que, por norma, se aplicam em momentos de consumo de determinado produto ou serviço na sua generalidade, estando por isso dependentes de uma ação por parte do sujeito passivo para que se manifestem. Nesse sentido, a doutrina relaciona, normalmente, os impostos diretos com a tributação do rendimento e do património (como, p.e: IRS, IRC, IMI) e os impostos indiretos com a tributação do consumo (IVA, IT – Imposto sobre o tabaco, IABA – imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas)¹⁶.

Adicionalmente, para um melhor entendimento desta distinção, parece-nos pertinente citar e analisar os pontos de vista de alguns autores e também da jurisprudência.

De acordo com Pereira (2013, p. 50) serão considerados «(...) diretos os impostos que incidem sobre manifestações imediatas de capacidade contributiva (...) e indiretos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade».

De forma semelhante ao autor anteriormente citado, também para Catarino (2022, p. 31), «entende que são diretos, atendendo ao critério económico, os impostos que tributam manifestações permanentes de capacidade contributiva que tende a protrair-se no tempo. (...) Por outro lado, são indiretos os impostos que tributam manifestações ocasionais e/ou indiretas de capacidade contributiva (...)». Verifica-se assim que, no entendimento destes autores, o critério da periodicidade com que o imposto é cobrado é o que define um imposto enquanto direto ou indireto.

Com uma perspetiva relativamente distinta, Vasques (2018, p. 189) classifica como impostos diretos aqueles que incidem sobre a pessoa (singular ou coletiva) que se pretende que suporte o imposto e como impostos indiretos aqueles que incidem sobre pessoa distinta, ou seja, no entendimento do autor, a classificação do imposto como direto

¹⁶Vide, por exemplo, João Ricardo Catarino (Teoria do Fiscal, 2022, p. 31).

ou indireto, dependerá de um critério de pessoalidade, nomeadamente do sujeito passivo que irá (ou não) suportar o imposto.

Por conclusão, e tendo em conta a distinção e as opiniões dos autores suprarreferidos, principalmente o facto de se concluir que as tributações autónomas atingem manifestações ocasionais e/ou mediatas da capacidade contributiva, parece-nos que não é com grande dificuldade que consideramos que este tributo se aproxima muito mais de um imposto indireto do que de um imposto direto, estando assim encontrada a primeira divergência deste tributo face ao IRC, que, como também já referimos, é considerado um imposto direto.

Ainda quanto à distinção de impostos diretos e indiretos, e introduzindo deste modo outra relevante característica, que também é utilizada para classificar o tributo “imposto” e, consequentemente as tributações autónomas, há que referir o espelhado no primeiro número do sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (doravante STA), Processo n.º 0217/12 (Relator: Lino Ribeiro)¹⁷ onde é referido que:

os impostos directos são os impostos periódicos, aqueles em que a relação jurídica fonte da obrigação fiscal tem na base situações estáveis, que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas; e os impostos indirectos são os impostos instantâneos ou de obrigação única, aqueles em que a relação fonte da obrigação fiscal é desencadeada por uma relação instantânea, que dá lugar a uma obrigação de imposto isolada, ainda que o seu pagamento possa ser efectuado em prestações.

Há assim que classificar e distinguir os impostos quanto à sua periodicidade, nomeadamente, entre impostos periódicos e impostos de obrigação única e concluir se a TA e o IRC se assemelham ou afastam no que a esta característica diz respeito.

Por norma, podem-se classificar como impostos periódicos aqueles que cujo facto tributário tem início no primeiro dia do ano ou do período fiscal e cujo término se verifica no último dia desse mesmo ano ou período – também considerados factos tributários de formação sucessiva. Dessa forma e relacionando esta definição com a parte do Acórdão anteriormente mencionado, são exemplo de impostos periódicos, os impostos sobre o rendimento e os impostos sobre o património, como por exemplo, o IRC, o IRS e o IMI, ou seja, os impostos diretos.

¹⁷ Disponível e consultado em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0217-2012-83937575>.

Por sua vez, podem-se classificar como impostos de obrigação única, aqueles que apresentam uma formação de natureza instantânea, ou seja, aqueles cujo facto tributário se esgota no ato de realização de determinada despesa¹⁸, sendo disso exemplo os impostos sobre o consumo (IVA e IEC).

Resta-nos assim concluir em qual das classificações se insere a TA (embora já nos pareça óbvio, tendo em consideração a matéria anteriormente exposta), pois de acordo com Dourado (2024), a definição e classificação da periodicidade da TA é um dos fatores fundamentais para definir a sua natureza.

Ora a TA, embora seja apurada no final do exercício fiscal, juntamente com o IRC a pagar (ou não), não faz com que esta não seja considerada um imposto de obrigação única. Neste sentido, veja-se o esclarecido pelo Plenário do Tribunal Constitucional (doravante TC) através Acórdão 617/2012¹⁹, de 19 de dezembro (Relator: Conselheiro João Cura Mariano), opinião da qual partilhamos, onde foi referido que

[n]a tributação autónoma o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro.

Assim sendo, está encontrada outra característica distintiva da TA face ao IRC - a sua periodicidade, pois enquanto o IRC se apura através de um facto tributário contínuo e duradouro ou de formação sucessiva, a TA apresenta uma natureza de formação instantânea e de obrigação única²⁰.

Concluimos assim, até aqui, que a TA, embora esteja regulada no artigo 88º do CIRC com a epígrafe de “*Taxas de tributação autónoma*”, esta é, tal como o IRC, um imposto, no entanto, distingue-se deste, devido à sua forma de manifestação e periodicidade.

¹⁸ Neste sentido, veja-se a posição de Dourado não só na sua obra “Direito Fiscal” (Dourado, 2024), como também na Decisão do CAAD relativa ao Processo n.º 7/2011-T, de 20 de setembro de 2012, onde esta atuou como Árbitro Relator. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

¹⁹ Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>

²⁰ A este respeito, veja-se o proferido no Acórdão do STA, Processo 0757/11, de 14 de junho 2012, onde foi precisamente feita a distinção entrei impostos de obrigação única e impostos de obrigação sucessiva. Disponível em: <http://www.dgsi.pt>

A TA é assim um imposto indireto e de obrigação única, devido por sujeitos passivos de IRC e IRS (contribuintes da categoria B), com incidência objetiva específica definida nos artigos 88º do CIRC e 73º do CIRS, para pessoas coletivas e singulares, respetivamente, variando a sua taxa de aplicação entre os 2,5% e os 80%, consoante a despesa em causa.

É precisamente esta parte final de “consoante a despesa em causa” que não nos pode deixar de causar estranheza e que nos leva a uma questão frequentemente discutida em diversas instâncias, ou seja, *deverá considerar-se a TA uma tributação da despesa ou uma tributação do rendimento, tendo em conta que esta se encontra regulada no CIRC?*

De acordo com o artigo 104º da CRP, o sistema fiscal português atua tendo em conta três formas de tributação: sobre o rendimento real (n.º 2), sobre o património (n.º 3) e sobre o consumo (n.º 4) e, neste sentido, considerando estes três indicadores de capacidade contributiva ou manifestações de riqueza suscetíveis de incidência de imposto, Saldanha Sanches (2007) afirma que o IRC estará enquadrado no rendimento e, por sua vez, as tributações autónomas em IRC, serão aplicadas ao consumo ou à despesa²¹.

Para além deste autor, é diversa a doutrina que considera que a TA deverá ser caracterizada como um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa, devido ao facto da capacidade de pagar este tributo não se revelar pelos rendimentos das sociedades, mas sim, pelo consumo ou contração de determinadas despesas.

Para Morais (2009), a TA trata-se de uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, constituindo estas os factos tributários. Para além disso, diz-nos o autor que as tributações autónomas, apesar de se encontrarem previstas no CIRC, têm um facto tributário distinto do IRC, uma vez que não se referem à perceção de rendimento da empresa, mas a certas despesas por ela contabilizadas.

Para as autoras Silva & Sousa (2016, p. 5), «[a]s TA assumem natureza de impostos indiretos e instantâneos, embora estejam formalmente nos Códigos do IRS e do IRC. Como o seu apuramento incide sobre determinadas despesas, e ocorre de forma totalmente independente do imposto sobre o rendimento, estando o contribuinte sujeito a TA, quer tenha ou não lucro tributável no fim do exercício, este imposto distingue-se do IRC que, enquanto imposto direto, periódico, tributa o rendimento».

²¹ Salvo a modalidade que afeta os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial e que se encontra presente no n.º 11 do artigo 88º do CIRC.

Casalta Nabais (2019) amplia o espectro da incidência das tributações autónomas referindo que no IRC, temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais e que têm como objetivo evitar que as empresas, através dessas despesas, procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucro das empresas. Em suma, para o autor, paralelamente ao IRC, temos o artigo 88.º do CIRC sob a designação de taxas de TA que se assumem como verdadeiros impostos sobre algumas despesas realizadas pelas empresas.

Conclusões um pouco divergentes face à maior parte da doutrina, relativamente à consideração da TA como imposto sobre a despesa ou sobre o consumo, têm Mesquita (2014, p. 30) e Dinis (2022, p. 59). Embora as autoras mencionem a normal tendência de aproximar a TA dos impostos sobre o consumo (como o IVA), salientam, que ao contrário do que acontece com nesta tipologia de imposto, no caso das TA, estas não fazem parte do preço final a pagar pelo consumidor, fazendo-se o seu apuramento somente numa fase posterior à realização da despesa – no final do exercício fiscal da entidade. Assim, em sentido distinto à maior parte da doutrina, é este o motivo que, na opinião das autoras, impede assim a classificação da TA como imposto sobre a despesa ou sobre o consumo.

Para além da razão anteriormente exposta, outra característica inerente aos impostos sobre o consumo é o facto destes, por norma, tributarem unicamente manifestações de riqueza, o que não acontece de forma tão linear com a TA, sendo inclusive, muitas das despesas sujeitas a este tributo, dedutíveis para efeitos fiscais por se relacionarem com a atividade da empresa e não com manifestações de capacidade contributiva.

Na jurisprudência, vejamos, por exemplo, o relevante voto de vencido do Dr. Vítor Gomes no âmbito do Acórdão do TC n.º18/2011, Processo n.º 204/2010 de 12 de janeiro de 2011 (Conselheiro: Carlos Cadilha)²², que segue a linha de raciocínio dos autores supramencionados afirmando que com a TA «(...) [n]ão se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas (...). Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período». Já a decisão do CAAD para o Processo n.º 209/2013-T refere que a existência da TA tem

²² Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110018.html>.

como fundamento a presunção de existirem rendimentos que não foram tributados, nem em sede de IRC, nem em sede de IRS, sendo assim este tributo «(...) uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento». Mais recentemente, na decisão do CAAD na sequência do Processo n.º 106/2021-T²³, também foi mencionado que «(...) a TA, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à perceção de um rendimento, mas à realização de despesas)».

É de salientar na jurisprudência que, tanto nos exemplos anteriores, como noutras decisões dos órgãos de soberania, embora seja mencionado que as tributações autónomas incidam maioritariamente sobre despesas, não é feita a menção à eventual consideração das tributações autónomas como um imposto sobre o consumo.

Toda esta questão foi precisamente mencionada por Mesquita (2014, p. 43), no seu estudo sobre Tributações Autónomas, situação na qual nos revemos, referindo a autora que

[n]ão encontramos no regime da TA uma unidade que permita identificar a sua natureza. Desde logo, não existe uma incidência comum, pois a tributação incide sobretudo sobre despesas, mas prevê-se também a tributação na distribuição de lucros. A TA tributa tanto despesas dedutíveis como não dedutíveis e tem taxas diferenciadas. Em determinados casos, o regime deste instituto prevê até taxas diferentes em relação às mesmas despesas (...).

Também Courinha (2023, p. 184) refere que,

cortejando os fenómenos tributários hoje existentes em sede de tributação autónoma com aqueles que presidiram à sua criação, não é mais possível assegurar a integridade intrínseca da natureza e função jurídicas da tributação autónoma: serve vários fins, manifesta-se de várias maneiras distintas e perdeu a relação complementar que possuía outrora com o IRC.

Em suma, tendo em consideração a vasta abrangência de situações que atualmente tributa, é perceptível a complexidade e dificuldade que a doutrina e a jurisprudência têm “sentido” ao tentar definir a natureza da TA enquanto imposto regido pelo CIRC. É, no entanto, inegável, que a maioria da incidência deste tributo são, de facto, alguns tipos de despesas

²³ Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/>.

assumidas pelo sujeito passivo e assim, pelo menos relativamente a esta parte, não nos parecem existir quaisquer tipos de dúvidas. Opostamente, tendo em consideração os factos acima mencionados, principalmente o facto relacionado com a ausência de efetiva repercussão no preço final da despesa assumida, tal harmonização não se tem verificado quanto à definição deste tributo como um imposto sobre o consumo.

Na nossa opinião, parece-nos consensual assumir que a TA assume a natureza de imposto indireto sobre o rendimento²⁴, de obrigação única, que tributa despesas e que surgiu na legislação nacional, principalmente, para evitar e prevenir a fraude e evasão fiscal, sendo estas as principais características que a diferenciam do IRC²⁵.

Assim, se é consensual que a TA é um verdadeiro imposto, mas totalmente distinto do IRC, sendo uma das diferenças mais pragmáticas, o facto de incidir sobre despesas enquanto o IRC, como o seu próprio nome indica, incide sobre o rendimento, *fará sentido estar presente no CIRC?*

Como veremos, sobre esta questão, é também vasta a opinião da doutrina, pelo que, entendemos expor algumas opiniões que nos parecem de maior relevância.

Entre eles, Celorico Palma (2012, p. 6) referiu no comentário ao Acórdão n.º 310/2012 de 20 de junho que «[o]s factos sujeitos a tributação autónoma, são distintos dos que se encontram sujeitos a IRC *stricto sensu*. A sua inserção no Código do IRC deve-se a motivos meramente pragmáticos, desvirtuando o carácter único do imposto (...)». De opinião semelhante partilha Courinha (2023) ao referir que as tributações autónomas estão acopladas ao IRC por mera falta de reflexão intelectual e comodismo legislativo.

No entendimento de Vasques (2018), a TA é um elemento do IRC, mas que apresenta a particular característica de ser de obrigação única e não ter carácter progressivo, no

²⁴ Neste sentido, consideramos a opinião proferida no Processo n.º 209/2013-T do CAAD, uma das mais equilibradas para todos os efeitos, ou seja, não sendo possível considerar-se um imposto sobre o consumo, mas que também não incide diretamente sobre nenhum tipo de rendimento, a TA é nada mais que «(...) uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento».

²⁵ Tal como Celorico Palma (2012) referiu no comentário ao Acórdão n.º 310/2012 de 20 de junho que as tributações autónomas «[s]ão impostos indiretos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento e que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto direto, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo». Também em outras decisões, tanto o STA, como o CAAD, admitiram o afastamento da TA face ao IRC. Veja-se, por exemplo, o Acórdão do STA n.º 470/14, de 21 de janeiro de 2015 e o Processo do CAAD n.º 135/2019-T, 20 de dezembro de 2019, onde podemos verificar as quatro principais diferenças entre o IRC e a TA (extra fiscalidade, manifestação, periodicidade e incidência).

entanto, segundo o autor, não existe qualquer impedimento de um imposto sobre o rendimento, como é o IRC e o IRS, conter elementos que tributem despesas.

Por sua vez, Martins (2022, p. 404) refere que «a tributação autónoma de diversas despesas, embora constituam uma “entorse” à luz das características do próprio IRC, enquanto imposto direto que incide sobre o rendimento das pessoas coletivas, elas encontram justificativo nos objetivos que visam prosseguir».

Também o CAAD se pronunciou quanto ao regime legal das tributações autónomas, nomeadamente no Processo n.º 209/2013-T²⁶, considerando «...*desde logo, que o regime legal das tributações autónomas em questão apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas, por completo, de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC*».

Neste sentido, e tendo em consideração os juízos acima mencionados, somos da opinião que, embora as tributações autónomas apresentem características mais próximas dos impostos indiretos do que dos diretos, afastando-se assim, como já vimos, do IRC, não é “descabida” a sua presença no CIRC, pois este imposto não deixa de ser também uma forma de tributação das empresas e que acaba sempre por estar, de alguma forma, ligada ao apuramento da matéria coletável.

Repare-se que, as despesas consideradas como factos tributários e sujeitas a TA são contabilizadas pela empresa e incluídas na determinação do seu resultado do exercício que, posteriormente, após as devidas correções aquando do preenchimento da declaração “Modelo 22”, resultará na matéria coletável sujeita a IRC. Ou seja, explicando a ligação que nos referimos acima, quanto menos encargos sujeitos a tributações autónomas a empresa registar, em princípio, mais a IRC vai pagar e vice-versa, influenciando assim, a capacidade contributiva da empresa.

Ainda como conclusão deste subcapítulo, gostaríamos de referir a possibilidade de considerar as tributações autónomas como um “*Pigouvian Tax*”²⁷, isto tendo em

²⁶ Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

²⁷ Os “*Pigouvian Tax*” (ou “Impostos Pigouvianos”), surgiram em 1920 em homenagem ao Economista britânico Arthur Pigou. Este tipo de imposto é caracterizado por incidir sobre uma transação de mercado que cria uma externalidade negativa e por norma, são suportados por indivíduos não diretamente envolvidos na transação. São também exemplos deste tipo de impostos, os impostos sobre o tabaco e os impostos sobre carbono. Fonte: <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/pigouvian-tax/>.

consideração o seu intuito desmotivador no que diz respeito à utilização de determinadas despesas ou pagamentos, procurando assim, como já referido, diminuir a fraude e a evasão fiscal. Ou seja, pode-se dizer que o legislador, ao procurar, pela via das tributações autónomas, diminuir a contração de determinadas despesas por parte do sujeito passivo, diminuindo por consequência, os níveis de fraude e evasão fiscal que estão implícitas às mesmas, não só ao nível de impostos, como também de Segurança Social, tenta proporcionar uma maior equidade, maior transparência e um equilíbrio mais saudável na economia fiscal do país, diminuindo, assim, a externalidade negativa criada.

1.3. Abordagem legal e constitucional da Tributação Autónoma

A questão associada à (in)constitucionalidade das tributações autónomas acaba por estar, de alguma forma, relacionada com as questões analisadas no subcapítulo anterior, sobretudo com a problemática associada à presença das tributações autónomas - um imposto que incide sobretudo sobre despesas, no CIRC – o código que regula o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, no entanto, a questão que aqui pretendemos abordar, ao contrário do que foi feito anteriormente, não se trata somente de analisar e expor opiniões da doutrina e jurisprudência sobre tal contrassenso, mas sim, de analisar e dissertar sobre a constitucionalidade e legalidade das tributações autónomas face ao exposto na legislação nacional, pelo que decidimos abordar esta temática num subcapítulo de forma individualizada. Em suma, o que se pretende aqui apurar é se as tributações autónomas são constitucionais e, consequentemente, legais, à luz da CRP, tendo em conta todos os princípios constitucionais e seus derivados e também o facto de incidirem maioritariamente sobre despesas, sendo que, de acordo com o n.º 2, do artigo 104º, da CRP «[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

Neste sentido, de modo a procedermos de forma correta e o mais completa possível à análise constitucional das tributações autónomas, devemos olhar para tributo tendo em conta três perspetivas: a orgânica, a formal e a material.

De forma conjunta, no que diz respeito à análise constitucional tendo em conta a perspetiva orgânica e a perspetiva formal, que acabam por estar interligadas, há que verificar, por um lado, se o órgão legislativo que aprovou a introdução das tributações autónomas no sistema fiscal português tinha competências para tal e, por outro, se a forma do ato legislativo que deu origem às mesmas foi o legalmente previsto para tal.

Ora, se as tributações autónomas foram instituídas na legislação nacional pela via do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo o Governo obtido, para tal instituição, a devida e necessária autorização legislativa por parte da Assembleia da República de modo que o mesmo fosse aprovado e que, posteriormente a introdução destas no CIRC foi feito através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, não se verifica aqui qualquer inconstitucionalidade, nem orgânica, nem formal, pois tanto os Decretos-Lei, como as Leis são atos legislativos previstos na CRP no que diz respeito a matérias de impostos, tal como se verifica pelo n.º 2, do artigo 103²⁸ e também pela alínea i), do n.º 1, do artigo 165²⁹ desse mesmo normativo.

No que diz respeito à constitucionalidade material, esta conclusão não é tão simples como as anteriores, uma vez que nos cabe analisar se as tributações autónomas cumprem com os princípios e normas constitucionais.

De acordo com o princípio consagrado no artigo 104º da CRP, as únicas bases tributáveis legalmente admissíveis são o rendimento, o consumo e a riqueza, sendo que, tendo em consideração o n.º 2 deste mesmo artigo, no caso das empresas, estas devem ser tributadas fundamentalmente pelo rendimento real, ou seja, não deverão ser considerados como bases tributáveis rendimentos presumidos arbitrariamente. Também no preâmbulo do CIRC é mencionado que «[e] qualquer caso, procura-se sempre tributar o rendimento real efetivo, que, para o caso das empresas, é mesmo um imperativo constitucional». Este princípio advém do princípio da capacidade contributiva que, de acordo com Guimarães (2022, p. 113) revela-se

antes de mais, como uma questão de *justiça e bom senso*; *justiça* porque implica que paguem impostos os que têm poder económico para o fazer; *bom senso*, porque sendo o imposto uma forma de amputação da propriedade deverá ser feita com moderação e sobre manifestações excedentárias de riqueza e não sobre aquilo que é essencial para a sobrevivência ou à manutenção ou reprodução da riqueza.

Neste sentido, salvo melhor opinião, pode-se dizer que, não só o n.º 2, como todo o artigo 104º da CRP, assume-se como a principal fonte de exposição, em termos legislativos, no que ao princípio capacidade contributiva diz respeito, sendo exemplo disso, a priorização

²⁸ Artigo 103.º da CRP – Sistema Fiscal: «(...) 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes».

²⁹ Artigo 165.º da CRP - Reserva relativa de competência legislativa: «1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas; (...)».

da tributação das empresas com base, fundamentalmente, no seu rendimento real, garantindo assim, que sociedades que obtenham maior rendimento real, paguem mais imposto que outras que se encontrem em situações de maior precariedade.

Embora não seja feita qualquer menção à forma como o calcular, entende-se por rendimento real, o rendimento apurado com base na contabilidade e que, posteriormente, é devidamente “ajustado” tendo em conta todas as correções estipuladas pelo CIRC, nomeadamente os “acréscimos” e “deduções” a fazer no “*quadro 07 da declaração Modelo 22*” consoante os gastos e perdas sejam, ou não, dedutíveis para efeitos fiscais e presentes nos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC³⁰. Ou seja, na nossa opinião, embora esta nem sempre reflita o lucro exato de uma empresa, parece-nos que a definição sinónima à de rendimento real, presente no sistema fiscal português, será a de matéria coletável, que tal como refere a alínea a), do n.º 1, do artigo 15º, do CIRC é obtida, subtraindo ao lucro tributável (que é apurado tendo em conta o presente nos artigos 3º e 17º, do CIRC) os benefícios fiscais e os prejuízos fiscais de anos anteriores³¹, passíveis de dedução, uma vez que, é sobre a matéria coletável que incide verdadeiramente a taxa de IRC constante no artigo 87º do CIRC. Estamos assim perante o método direto de tributação onde a sua base tributável é o denominado *rendimento real efetivo*.

Esta opção por parte do legislador constituinte, no que diz respeito à tributação pelo rendimento real, foi tomada com objetivo principal de garantir uma maior segurança e certeza para o sistema fiscal português, uma vez que, ao derivar da contabilidade, presume-se que este rendimento real seja a reflexão de todos os acontecimentos contabilísticos de uma sociedade. No entanto, e principalmente em termos de IRC, nem sempre é possível optar pela via da tributação com base no método direto e no rendimento real, pois existe sempre a possibilidade dos contribuintes ou os responsáveis pela preparação das declarações contabilísticas dos mesmos, tentarem iludir a própria AT e, para isso, o legislador precaveu-se com métodos de avaliação indireta, tal como consta nos artigos 81º a 90º da LGT, permitindo assim que, em casos excecionais, se calcule o

³⁰ Os artigos 23º e 23.º-A do CIRC estabelecem quais os gastos que podem ou não ser tidos em consideração aquando da determinação do lucro tributável, ou seja, aqueles que contribuem ou não para a obtenção de rendimento.

³¹ Sobre o caso da dedução dos prejuízos fiscais de anos anteriores, para efeitos da determinação do rendimento real efetivo ou da matéria coletável, veja-se o Acórdão do TC n.º 197/2013, Processo n.º 602/12 (Relator: Conselheiro José da Cunha Barbosa), onde consta precisamente que a «... dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores visa neutralizar os efeitos perniciosos da periodização do lucro tributável na tributação das empresas e é imposta pelos princípios da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e da igualdade, estabelecidos nos artigos 103.º, 104.º, n.º 2, e 13.º da CRP. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

rendimento sujeito a tributação com base em indícios, presunções e outros elementos de que tenha conhecimento. Contudo, há que ressaltar que, tal como consta no artigo 85º da LGT, o método de apuramento da matéria coletável com base em métodos indiretos é subsidiário ao método direto, sendo este último o principal e prioritário.

Assim, tendo em conta esta regra imposta constitucionalmente, em oposição ao facto de o CIRC ter abarcado as tributações autónomas, um tipo especial de tributação que visa as despesas ou os custos e não as receitas, *pode-se dizer que estamos perante uma violação do princípio da tributação pelo rendimento real no que diz respeito às sociedades e, conseqüentemente, sobre uma inconstitucionalidade material?*

Em primeiro lugar, há que destacar a utilização, por parte do legislador, do advérbio “fundamentalmente” aquando da criação da norma presente no n.º 2, do artigo 104º, da CRP, quando podia, por exemplo, ter utilizado o advérbio “exclusivamente”, vedando assim as possibilidades à existência de quaisquer dúvidas. No entanto, como não há regra sem exceção, cremos, por isso mesmo, que foi com total intenção que o legislador não quis que a diretriz deste normativo fosse absoluta, deixando assim abertura para possíveis situações em que, caso necessário, a norma ceda perante outros interesses constitucionalmente mais relevantes, como é o caso, por exemplo, da justa repartição dos encargos tributários e do combate à fraude e à evasão fiscal, sendo as tributações autónomas, precisamente, um dos meios para atingir esses fins.

Sobre o facto anteriormente exposto, Casalta Nabais (2022, pp. 46-47) refere que o legislador constituinte veio garantir, pela via da norma constante no n.º 2, do artigo 104º, da CRP, que o nosso sistema de tributação das empresas, se aproximasse o máximo possível do ideal - a tributação pelo rendimento real, mantendo, ainda assim, uma razoável liberdade constitucional para estabelecer exceções ou atenuações a esta mesma regra. No entanto, de acordo com o mesmo autor, embora entenda a intenção do legislador moldar o sistema fiscal em inteira coerência com o desenvolvimento do sistema económico, há, atualmente, uma inclinação clara no sentido de o recorte fiscal ser afastado do texto constitucional, como tal, defende que este preceito deveria ser eliminado numa próxima revisão constitucional (Casalta Nabais, 2019, p. 441).

Verifica-se assim, que o advérbio “fundamentalmente” pode ser a chave para encontrar o devido espaço no CIRC para as tributações autónomas.

De acordo com Dinis (2022, p. 58), «[a]s decisões do Tribunal Constitucional sobre a tributação autónoma não estão diretamente relacionadas com as questões da sua admissibilidade, dado o que está estabelecido no artigo 104º, n.º 2 da CRP». Contudo, de acordo com a autora, tendo em conta o exposto em alguns Acórdãos³² que têm como assunto principal diversos temas relacionados com o tributo das tributações autónomas, é possível constatar que, embora exista falta de um posicionamento concreto por parte do Tribunal Constitucional, pode-se dizer que a TA não foi considerada inconstitucional.

Tendo em conta a nossa pesquisa, tendemos em concordar com a autora, pois é escassa, de facto, a jurisprudência que aborda e decide, de forma clara e direta, se as tributações autónomas estão, ou não, em incumprimento com o artigo 104º, n.º 2 da CRP, porém, não podemos concordar que não existe.

Repare-se assim, na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 210/2013-T³³, onde é reforçada a constitucionalidade das tributações autónomas, afirmando o decisor que, tendo em conta os «...fins e objetivos que se visam obter, as tributações autónomas são admissíveis no plano constitucional, consistindo num regime excecional no enquadramento constitucional de tributação do rendimento».

Também o TC, através do célebre e já citado Acórdão n.º 197/2016, de 13 abril de 2016, Processo n.º 465/2015 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)³⁴ afirma com clareza que «(...) a tributação autónoma não põe em causa o princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real (...)».

Aliás, na nossa opinião, os Acórdãos anteriormente referidos assumem-se como dois dos mais preponderantes relativamente à matéria que aqui se pretende concluir, pois não só solidificam a constitucionalidade das tributações autónomas face ao princípio da tributação das empresas, segundo o rendimento real, como também a confirmam, tendo em conta uma outra vasta panóplia de princípios que regem o sistema fiscal português, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, que deriva do princípio da igualdade e que se encontra presente no artigo 13º da CRP, do princípio da

³² Como é o caso do Acórdãos do TC n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, de 12 de janeiro de 2011 (Relator: Conselheiro Carlos Cadilha) e n.º 310/2012, Processo n.º 150/12, de 20 de junho de 2012 (Relator: Conselheiro João Mariano). Disponíveis em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

³³ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

³⁴ Disponível e consultado em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

proporcionalidade, do princípio da igualdade tributária, do princípio da praticabilidade e ainda, do princípio da iniciativa económica privada, constante no artigo 61º da CRP.

Nesse sentido, devemos considerar as tributações autónomas como constitucionais e no cumprimento, não só, do princípio da tributação das sociedades pela via do rendimento real, pois como também já verificámos no subcapítulo anterior, embora as TA não tributem receitas, tributam despesas que acabam por reduzir a matéria coletável, ou seja, o rendimento real efetivo, afastando assim da realidade a base tributável sujeita a IRC, como também dos mais diversos princípios basilares regem o nosso sistema fiscal.

2. Despesas Sujeitas a Tributação Autónoma em sede de IRC - Artigo 88º do CIRC

Terminada a análise à natureza e constitucionalidade das tributações autónomas, é tempo para expor e dissecar a tipologia de despesas empresariais que, quando sejam incorridas pelos sujeitos passivos, estão sujeitas a TA, tendo em conta o artigo 88º do CIRC³⁵.

O artigo 88º do CIRC tem vindo a sofrer constantes alterações, principalmente devido à sua relevância, uma vez que se trata, por um lado, de uma norma de carácter anti abusivo e por outro, de uma significativa e relevante fonte de receita para a consolidação das contas públicas, como melhor se detalhará.

Neste sentido e como já referido anteriormente, a figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objetivos diversos, que incluem desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude – tributando autonomamente despesas confidenciais e não documentadas, pagamentos a entidades localizadas em jurisdições fiscais claramente mais favoráveis, vantagens acessórias sob forma de despesas de representação ou ajudas de custo e, também, a aquisição e despesas subsequentes relacionadas com viaturas, que podem ser adquiridas com vista a posterior atribuição aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos, tendo sido, inclusive, mais recentemente, adicionados propósitos de carácter ambiental pela via da não tributação ou tributação reduzida de despesas com a aquisição e manutenção de veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

Opinião muito semelhante apresenta Martins (2022), ao afirmar que:

[a] generalidade dos casos previstos na norma [do artigo 88º do CIRC] prende-se ou com situações de evasão fiscal (vg. o caso das despesas não documentadas e as relativas a pagamentos a não residentes e aí sujeitas a um regime fiscal mais favorável) ou com situações de risco em que é difícil aferir, com segurança, da dedutibilidade dos gastos à luz do art.º 23º (caso das despesas de representação), ou em que poderão ser atribuídos verdadeiros rendimentos aos trabalhadores sem a

³⁵ Tendo em conta a data de desenvolvimento da presente dissertação, todas as exposições e referências, no que ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas dizem respeito, terão em consideração a letra da lei em vigor em 2024, tendo por base o Código do IRC republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro e tendo em consideração a última atualização feita pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

correspondente tributação em IRS (caso das ajudas de custo e dos encargos com viaturas). Outros (caso das remunerações e bónus de gestores) têm em vista penalizar, pela via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos, tendo em conta a qualidade do respetivo beneficiário e a conjuntura económica atual.

No entanto, embora seja, atualmente, vasta a panóplia de despesas sujeitas a TA, algumas delas não contribuem de forma significativa para a receita fiscal. Assim sendo, o foco deste capítulo, passará por analisar, de forma sistematizada e superficial, as tipologias de despesas que se encontram sujeitas a TA, de acordo com o artigo 88º do CIRC, mas que a receita fiscal por si gerada é bastante reduzida ou praticamente nula, face aos cerca de 500 milhões que são, em média, gerados anualmente com este tributo. Referimo-nos à TA sobre despesas não documentadas, sobre pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial e sobre os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes. O principal objetivo desta exposição passa por obtermos um entendimento sobre as despesas sujeitas a TA, constantes no artigo 88º do CIRC, ter uma breve noção sobre o porquê do seu surgimento e se, o facto de não gerarem receita fiscal está relacionado com a sua inutilidade a nível fiscal ou, precisamente o contrário, ou seja, se geram pouca receita porque o seu objetivo de dissuadir determinados comportamentos do sujeito passivo, está a ser atingido, complementando assim a análise mais detalhada que será feita no capítulo seguinte, às despesas de representação, aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros e ajudas de custo.

2.1. Despesas não documentadas

Originalmente designadas como despesas confidenciais³⁶, tal como verificámos no primeiro capítulo deste estudo, as despesas não documentadas³⁷ foram as primeiras a serem sujeitas a TA, por via do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho.

³⁶ Designação suprimida com a Lei n.º 67-A-2007, de 31 de dezembro, continuando ainda a ser mencionada em alguma jurisprudência mais recente, como é exemplo o Acórdão STA n.º 02421/15.5BERT, de 2 de fevereiro de 2022, proferido pela Relatora Paula Cadilhe Ribeiro (disponível em <https://www.dgsi.pt/>).

³⁷ Esta referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas levou à elaboração de jurisprudência que permitisse a distinção entre ambas, como é exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 204/2010, de 07 de julho de 2010, (Relatora: Dulce Neto) (disponível em <https://www.dgsi.pt/>), onde foi proferido que *«as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é*

No entanto, segundo o Acórdão n.º 292/2013-T (CAAD)³⁸, a eliminação do termo “despesas confidenciais” do normativo português verificou-se «[p]ossivelmente para evitar dúvidas pela alternativa com não documentadas e também para uniformização com a terminologia internacional».

Atualmente denominadas como despesas não documentadas, dizem-nos os n.ºs 1 e 2 do artigo 88º do CIRC:

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

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

Como é possível averiguar, a incidência real ou objetiva das normas acima enunciadas dá-se sobre o ato de a empresa efetuar uma despesa não documentada. Por sua vez, a base de cálculo, ou seja, a matéria coletável, é o valor da despesa não documentada incorrida. A taxa a aplicar será de 50% caso não se verifique prejuízo fiscal no período tributável em questão, sendo que, se tal se verificar, esta taxa é aumentada em 10 pontos percentuais de acordo com o n.º 14 do artigo 88º do CIRC, situação que já analisaremos numa secção do capítulo mais à frente.

É de salientar que, de acordo com o n.º 2, do artigo 88º, do CIRC, ou seja, caso estejamos perante despesas não documentadas incorridas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos de IRC, que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda sobre os que exerçam atividades sujeitas a imposto especial de jogo, a taxa de TA a aplicar será de 70%, sendo que esta taxa, tal como na situação anterior, também pode vir a ser agravada em 10 pontos caso se apure prejuízo fiscal no período tributável, podendo a taxa de TA atingir nestes casos os 80%, a mais elevada possível. De acordo com Martins (2022, p. 405), «[e]ste agravamento encontra

revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente».

³⁸ Disponível em <https://caad.org.pt/>.

justificativo no facto de este tipo de entidades não sofrer o efeito prévio da não dedutibilidade do encargo na determinação do lucro tributável».

Quanto à sua definição, as despesas não documentadas podem ser definidas como sendo despesas ou gastos para as quais se verificaram efluxos monetários de uma entidade, mas para a qual não existe qualquer documento de suporte ou comprovativo, não sendo assim possível determinar a natureza da despesa ou do beneficiário (por isso, a terminologia “não documentadas”). Um conceito similar é dado por Dinis, afirmando que as despesas não documentadas «podem definir-se como resultantes de uma saída de dinheiro da empresa sem que haja um comprovativo que permita determinar a razão pela qual as mesmas se realizam, e sem que seja possível identificar o seu beneficiário (...)» (Dinis, 2022, p. 69).

Por sua vez, Avelar (2021, p. 54), define este tipo de despesa como aquelas «(...) que carecem de qualquer documento justificativo ou em que os documentos existentes são de tal modo deficientes que não permitem conhecer quer a natureza da despesa, quer o respetivo beneficiário».

Também em vários Acórdãos proferidos, quer pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), quer pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), como são exemplo os Acórdãos relativos aos Processos n.º 486/2019-T (CAAD), n.º 70/2023-T (CAAD)³⁹, n.º 0837/15 (STA), n.º 204/2010 (STA) ou n.º 02421/15.5BEPRT (STA)⁴⁰, é apontada a total ausência de qualquer suporte documental associada a uma determinada saída de meios financeiros, como fator fundamental para classificar uma despesa como não documentada. Consideramos assim que não há grandes dúvidas em relação a este conceito, encontrando-se, portanto, harmonizado na doutrina e jurisprudência nacional.

Ainda relativamente ao conceito de despesa não documentada, muitas vezes são levantadas dúvidas relativamente à distinção entre as despesas não documentadas, a que se refere o n.º 1, do artigo 88º, do CIRC, e as despesas não devidamente documentadas, a que se refere a alínea c), do n.º 1, do artigo 23º-A⁴¹, do mesmo diploma, pelo que

³⁹ Disponível em <https://caad.org.pt/>.

⁴⁰ Disponível em <https://www.dgsi.pt/>.

⁴¹ Artigo 23.º-A do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais «1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º ou por sujeitos passivos que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117º».

consideramos relevante distinguir estes dois conceitos semanticamente próximos e com uma fronteira reduzida, de forma breve e sucinta. Para tal, recorrendo aos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proferidos no âmbito dos Processos n.º 04690/11, de 7 de fevereiro de 2012 (Relator: Joaquim Condesso), n.º 1119/16.1BELRA, de 8 de maio de 2019 (Relator: Jorge Cortês) e n.º 755/09.7BELRS, de 5 de novembro de 2020 (Relator: Mário Rebelo)⁴², as «despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. Por sua vez, as despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação». Assim, as despesas não devidamente documentadas, não sendo aceites para efeitos fiscais também não são sujeitas a TA, devendo somente ser acrescidas aquando do apuramento do lucro tributável⁴³, pois permitem identificar a origem e o destinatário da despesa, ao contrário das despesas não documentadas, que para além de não serem aceites fiscalmente⁴⁴, também serão sujeitas a TA. Posto isto, podemos concluir que, se todas as despesas não documentadas nos termos do n.º1 do artigo 88º do CIRC, serão despesas não devidamente documentadas para efeitos do artigo 23º-A, nº1, al. c) do mesmo diploma, o inverso já não será verdade.

Outro facto que diferencia as despesas “não documentadas” das “não devidamente documentadas” diz respeito ao ónus da prova perante a AT, relacionado com a efetividade da despesa.

Por um lado, o facto de uma despesa indevidamente documentada, somente ter subjacente ao seu conceito o não cumprimento de determinados requisitos documentais, sendo por isso insuficiente para efeitos de ónus contabilísticos e pondo em causa a sua imprescindibilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte reprodutora, não leva a que a AT tenha que demonstrar que estas ocorreram efetivamente, uma vez que a finalidade prosseguida, que é a sua desconsideração como encargo dedutível, não se vê afetada por tal circunstância.

De acordo com Marques (2022, pp. 31-32), que cita inclusive os Acórdãos do CAAD, Processos n.º 20/2014-T e 531/2018-T, para este tipo de despesas,

⁴² Disponível em <https://www.dgsi.pt/>.

⁴³ As despesas não devidamente documentadas serão acrescidas no campo 731 do quadro 07 da Modelo 22 de IRC.

⁴⁴ E por isso devem ser acrescidas no campo 716 do quadro 07 da Modelo 22 de IRC.

é sobre o sujeito passivo que recai o ónus da prova, pois é quem tem interesse na dedução dos gastos, ao abrigo do artigo 23.º, “sendo-lhe possível para o efeito recorrer a outros meios de prova (designadamente a meios complementares de prova documental e prova testemunhal) para o demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e da ilegalidade da correção que a A. Fiscal tenha levado a efeito por virtude dessa falta ou insuficiente documentação”.

Por outro lado, o reconhecimento de uma despesa não documentada e a respetiva sujeição a TA, não poderá prescindir da demonstração efetiva da ocorrência da mesma. Com efeito, caberá à AT, «enquanto fundamentação formal do ato de liquidação, a invocação do preenchimento dos concretos pressupostos legais de que depende o seu direito à liquidação, com elementos claros, suficientes e congruentes, de molde a permitir ao administrado ajuizar da correção/legalidade da mesma de molde que com ela se possa conformar ou vir a impugná-la, graciosa ou judicialmente, se a entender eivada de algum vício que a afete na sua legalidade»⁴⁵.

Sobre este facto, para o autor supra referido não restam dúvidas de que

cabrerá à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido – neste caso, a tributação autónoma das despesas em causa, o mesmo é dizer, que estas afectaram o resultado líquido do período para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC e que quanto às mesmas não existe qualquer documentação de suporte. E, subsequentemente, verificados tais pressupostos, deverá o sujeito passivo comprovar a documentação dos gastos em causa de molde a afastar a pretensão tributária da administração (Marques, 2022).

Em suma, no que se refere às despesas não devidamente documentadas, recai sobre o contribuinte o ónus de provar que a dedutibilidade do respetivo encargo, caso a AT tenha levado a cabo algum tipo de correção como consequência da ausência ou insuficiência documental. Quanto às despesas não documentadas, cabe à AT o ónus da prova, devendo esta conseguir demonstrar dois pressupostos – que as despesas em questão ocorreram efetivamente e que não é possível apurar quem é o respetivo beneficiário.

⁴⁵ Proferido no Acórdão do TCAS, Processo n.º 05284/12, de 2 de outubro de 2012 (Relator: Eugénio Sequeira).

Por fim, gostaríamos de ressaltar a finalidade dissuasora, penalizadora ou sancionatória deste tipo de TA, até porque como é sabido, com a evolução dos sistemas informáticos de documentação adotados pelas sociedades, alguns deles por imposição da AT, «é cada vez mais difícil as empresas praticarem este tipo de despesas para efeito de TA, visto que todos os sistemas informáticos estão também preparados para que este reporte seja o mais detalhado possível» (Avelar, 2021, p. 55). Nesse sentido, somos da opinião de que as entidades que, ainda assim, incorram em despesas não documentadas, o fazem com total consciência e intenção, fazendo sentido, na nossa opinião, esta penalização.

Tal como referido no Acórdão do STA, relativo ao Processo n.º 054/21.6BALSb, de 22 de setembro de 2022 (Relator: Pedro Vargueiro)⁴⁶, os n.ºs 1 e 2 do art.º 88.º do CIRC, «têm uma função dissuasora e sancionadora de comportamentos que não só contrariam as boas práticas da gestão empresarial, em termos de transparência e de preservação do património social, como são geradores de fenómenos de evasão e fraude fiscais que provocam a erosão das receitas fiscais e comprometem a equidade na repartição dos encargos públicos».

Em concordância também está Morais (2009), compreendendo esta forte penalização deste tipo de despesas, partindo do princípio de que a elas estão subjacentes práticas ilícitas como a corrupção.

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

Debrucemo-nos de seguida sobre as tributações autónomas incidentes sobre pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável. Esta modalidade foi introduzida no nosso ordenamento jurídico aquando da reforma do IRC, em 2001, nomeadamente através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que transferiu, inclusive, as tributações autónomas que já existiam à data⁴⁷, para o âmbito do CIRC.

De acordo com o enunciado do n.º 8 do artigo 88º:

⁴⁶ Disponível em <https://www.dgsi.pt/>.

⁴⁷ É de recordar que, tal como já vimos anteriormente, já estava em vigor a tributação autónoma incidente sobre despesas não documentadas, inserida na legislação pela via do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho.

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.

Consideram-se países, territórios ou regiões com regime fiscal claramente mais favorável, de acordo com o n.º 1 do artigo 63º-D, os definidos por Portaria, aprovada pelo Ministro das Finanças, sendo atualmente a Lista em vigor, a presente na Portaria n.º 150/2004, atualizada pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.

Para além destes, de acordo com o n.º 5 do mesmo normativo, são também igualmente considerados países ou jurisdições com regimes claramente mais favoráveis, aqueles que, embora não constem na Lista anteriormente mencionada, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC, ou, dispondo, a taxa de IRC aplicável seja inferior a 60% da taxa aplicável se a entidade fosse residente em Portugal.

É de salientar que, para além da remissão anteriormente feita para o n.º 1, do artigo 63º-D, da LGT, que por sua vez deve ser aplicado em conjunto com o n.º 5 do mesmo diploma, para que o n.º8, do artigo 88º, do CIRC seja corretamente aplicado, é necessário conjugá-lo com outros normativos, os quais estão presentes nas restantes remissões indiretas presentes na norma, nomeadamente para as alíneas b) e r), do nº1 e para os n.ºs 7 e 8, todos do artigo 23º-A do CIRC.

Por consequência deste vasto conjunto de remissões, e indo ao encontro das opiniões de Medeiros (2017) e Avelar (2021), podemos dizer que esta norma tem presentes algumas particularidades que são de ressaltar, especialmente o facto de o legislador remeter para o regime das despesas não documentadas, o facto da incidência objetiva da norma se encontrar baseada na presunção, dificilmente refutável (devido ao termo “salvo se o sujeito passivo puder provar”) e, por fim, o facto da indefinição da natureza ou finalidade da despesa (devido ao termo «a qualquer título»).

A primeira está relacionada com a remissão inicial para os n.ºs 1 e 2, do artigo 88º, do CIRC, que regem a TA sobre despesas não documentadas. Este regime possui duas

características que, por sua vez, o legislador pretende aplicar com este n.º 8, que são a taxa agravante aplicável segundo a incidência subjetiva e a da não dedutibilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável⁴⁸.

Em relação à taxa aplicável, torna-se perceptível que a norma divide a incidência em dois tipos de sujeitos: em primeiro lugar (a regra geral), quando os sujeitos passivos são empresas sujeitas ao regime geral, a TA será de 35%. Porém, caso o sujeito passivo seja total ou parcialmente isento, ou não exerça, a título principal, atividade económica de carácter empresarial, ou ainda se o contribuinte auferir rendimentos sujeitos exclusivamente ao imposto especial de jogo⁴⁹, essa TA será mediante taxa de 55% sobre o valor da despesa.

No que há dedutibilidade de gastos diz respeito, este regime remete-nos indiretamente, pela via do n.º 1, do artigo 88º do CIRC, para o artigo 23º-A do mesmo diploma, que regula quais os gastos não dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável, nomeadamente para a alínea b), do seu n.º 1. Esta remissão coaduna-se com a vedação já imposta pela alínea r)⁵⁰, do mesmo número e também pelos n.ºs 3 e 7 do mesmo artigo e assenta na presunção, ainda que refutável, de que as operações realizadas com sociedades residentes em regimes mais favoráveis, podem ser total ou parcialmente simulada, pelo que, exceto prova em contrário, estes pagamentos não serão aceites fiscalmente, pois esta norma tem subjacente a inversão do ónus da prova, sendo do sujeito passivo, após ser devidamente notificado pela AT, a responsabilidade de provar o carácter normal e a razoabilidade dos montantes destes pagamentos, de acordo com o estabelecido na parte final do n.º8 do artigo 88º do CIRC e também de acordo com o n.º8 do artigo 23º-A do mesmo normativo. Ainda a respeito da possível refutação de tal presunção, vejam-se as sentenças proferidas no Tribunal Central Administrativo Sul (doravante TCAS), nomeadamente nos Processos n.º 469/09.8BESNT, de 14 de janeiro de 2021 (Relatora:

⁴⁸ Tal como refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, «Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os [encargos com...] b) As despesas não documentadas».

⁴⁹ Tal como refere remissão na parte final do n.º 2 do artigo 88º do CIRC, de acordo com o artigo 7º do CIRC, «[n]ão estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo».

⁵⁰ Artigo 23º-A do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais: «1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) r) 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 a que se referem os n.ºs 1 ou 5 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 provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado».

Cristina Flora) e n.º 08126/14, de 19 de fevereiro de 2015 (Relator: Joaquim Condesso)⁵¹, onde foi precisamente referido que as importâncias pagas a pessoas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime tributário claramente mais favorável, não são dedutíveis, a não ser que o sujeito passivo demonstre que estão cumpridos os dois requisitos, que são, estarmos perante operações efetivamente realizadas e que não têm um carácter anormal e que o montante em causa não é exagerado.

No entanto, é de salientar em ambos os processos que, relativamente à prova de veracidade da operação, não bastará a exibição de documentos escritos, nomeadamente contratos celebrados entre as partes, já que estes se presumem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, pois tal não é posto em causa. O que deve ser objeto de prova é sim a efetiva prestação de serviços, ou o recebimento de um empréstimo, ou seja, o facto comercial que esteve na origem do pagamento do montante que surge como custo a deduzir em sede de IRC. Por sua vez, quanto à prova da inexistência do carácter anormal ou exagerado das despesas, esta deve passar pela demonstração de que o contrato, cuja veracidade se provou, se apresenta equilibrado. Para esse efeito, o sujeito passivo deverá demonstrar qual a importância real das vantagens auferidas pelo contrato em causa, tal como fazer prova que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens, mormente, por comparação com os custos de serviços análogos no mercado.

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

A TA incidente sobre lucros (dividendos) distribuídos por entidades sujeitas a IRC a “condições normais”, a entidades que beneficiem de isenção total ou parcial no âmbito desse mesmo imposto, foi instituída em Portugal através Decreto-Lei n.º192/2005, de 7 de novembro, surgindo assim os n.ºs 11 e 12 do artigo 88º do CIRC.

Dizem-nos, hoje, os n.ºs 11 e 12 do artigo 88º do CIRC o seguinte:

11 - São tributados autonomamente, à taxa de 23%⁵², 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

⁵¹ Ambas disponíveis em <https://www.dgsi.pt/>.

⁵² Tal como todas as TA, de acordo com o n.º14 do artigo 88º do CIRC, esta taxa cresce em 10 pontos percentuais em caso de ser apurado prejuízo fiscal por parte da entidade.

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

Em síntese e conforme é referido no preâmbulo do Decreto-Lei que lhe deu origem, o surgimento da TA incidente sobre lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a entidades que beneficiem de isenção total ou parcial em sede deste imposto, teve e tem como objetivo prevenir práticas de evasão fiscal, até aqui frequentemente utilizadas por determinadas entidades (como é obvio, devido a decisões dos seus responsáveis) para escapar, total ou parcialmente, à tributação dos lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sendo que a prática mais recorrente consistia na mudança da titularidade de partes sociais, antes da distribuição de dividendos de entidades não residentes ou residentes mas sujeitas a uma taxa de IRC mais elevada, para entidades isentas ou sujeitas a um regime mais favorável no âmbito do mesmo imposto, que de seguida procediam à revenda das partes sociais adquiridas⁵³. Assim sendo, para além de alterações menos relevantes para o caso em estudo, foi criada a TA sobre os dividendos distribuídos a entidades com um regime de IRC mais favorável.

Sobre o tema, Martins (2022, p. 407) refere que com este tipo de TA «[v]isa evitar-se (...) a chamada “lavagem do dividendo”, ou seja, a transmissão artificiosa das partes de capital para uma entidade isenta, antes da colocação à disposição do dividendo, com o propósito de se beneficiar da respetiva isenção».

Esta lavagem de dividendos consistia em duas etapas: em primeiro lugar, em momento anterior à distribuição de dividendos, ocorria a transferência de partes sociais, de uma entidade X, contribuinte de IRC e sujeita a uma taxa de IRC normal, para uma entidade

⁵³ Eventualmente, o exemplo mais marcante e que de alguma forma pode ter contribuído significativamente para o surgimento desta tipologia de Tributação Autónoma, aconteceu em 22/04/2004, data em que a Bolsa de Lisboa registou movimento de 439 milhões de euros em ações da PT - Portugal Telecom S.A., o que equivalia a 59 milhões de ações ou 3,79% de todo o capital social daquela empresa. Uma vez que esta entidade pagaria dividendos oito dias depois, “especulou-se” na imprensa especializada que a operação teria como objetivo a tal “lavagem de dividendos”. (A este respeito veja-se a notícia do Jornal Público, datada de dia 22 de abril de 2004 em :

<https://www.publico.pt/2004/04/22/economia/noticia/lavagem-de-dividendos-movimenta-47-por-cento-do-capital-da-pt-1191833>.

Y, sociedade total ou parcialmente isenta em IRC. Seguidamente, já em momento posterior à distribuição de dividendos, era realizada a revenda dessas mesmas partes de capital, pela entidade Y, normalmente de volta para a entidade X. Assim, X não pagaria IRC sobre os dividendos, uma vez que já não era a detentora das partes sociais à data da distribuição e Y também não pagaria IRC, pelo menos de forma integral, uma vez que se tratava de uma entidade total ou parcialmente isenta de IRC (Medeiros, 2017, p. 49).

Admite-se, no entanto, que esta TA não seja aplicada, mesmo que o período de um ano não esteja verificado à data da colocação à disposição dos dividendos, mas a titularidade das partes sociais venha a permanecer na mesma entidade durante o tempo necessário para perfazer o referido período ou, ainda, quando não beneficiarem da dispensa de retenção na fonte prevista no artigo 90.º do Código do IRC.

É ainda de salientar que, no decorrer do disposto no n.º 12, do artigo 88º, do CIRC, para evitar casos de dupla tributação e também em virtude da TA ter a mesma natureza do IRC, caso tenha existido retenção na fonte, o valor retido pode ser deduzido aquando da determinação dos valores de dividendos distribuídos a tributar, mas caso esta dedução se verifique, não poderá, nesse caso, tal imposto retido ser também deduzido à coleta relativamente casos previstos do n.º 2, do artigo 90º do CIRC.

É desta forma que, pelo facto

de o IRC e a TA sobre lucros distribuídos serem impostos de mesma natureza, que se encontra a razão lógica da vedação das deduções correspondentes à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais (...) e às retenções não suscetíveis de compensação ou reembolso, [simultaneamente] com a dedução do IRC eventualmente retido da TA (Medeiros, 2017, p. 50).

Como é possível verificar, distintamente de todas as modalidades de TA analisadas até aqui, estamos perante um caso em que a base de incidência real são os dividendos distribuídos, ou seja, são rendimentos de capital, e não despesas efetuadas pelo sujeito passivo.

Por fim, há que frisar que, de acordo com o n.º 16, do artigo 88º, do CIRC, também esta TA não se aplica a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

2.4. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes – introdução

Embora a TA sobre as indemnizações e outras compensações pagas ou devidas a gestores, administradores ou gerentes em caso de cessação de funções, bem como a TA incidente sobre bónus e outras remunerações variáveis, pagas a estas mesmas personalidades, estejam ambas reguladas no n.º13, do artigo 88º, do CIRC, nomeadamente nas suas alíneas a) e b), e por isso, também, ambas sujeitas à mesma taxa, neste caso 35%⁵⁴, decidimos neste estudo, devido à natureza consideravelmente distinta de tais situações, analisá-las detalhadamente, de forma apartada.

No entanto, o que estas alíneas não deixam de ter em comum, é o principal propósito que levou ao seu surgimento, assim como o facto de, ambas se aplicarem às posições de gestor, administrador ou gerentes e, por isso, achamos relevante, antes de abordar as especificidades de cada alínea, fazer um breve entendimento sobre estas definições, principalmente sobre o que levou ao surgimento deste tipo de TA e sobre o conceito de gestor, uma vez que é este, o que apresenta menos consensualidade na jurisprudência existente.

De acordo com Medeiros (2017, pp. 53-55) e Parente (2020, p. 25), pode-se dizer que esta tipologia de TA nasceu com uma Recomendação da Comissão das Comunidades Europeias (CCE)⁵⁵, sendo esta uma das medidas que foi aconselhada a ser adotada por Portugal para fazer face à crise financeira de 2008 e que tinha como premissas que: (i) a remuneração dos executivos deve ser estruturada com vistas à sustentabilidade a longo prazo e baseadas no desempenho da sociedade, e (ii) as indemnizações por destituição “não sejam uma recompensa pelo fracasso”, isto porque eram vastos os casos em que, empresas à beira da falência, não só em Portugal como em outros países⁵⁶, pagavam indemnizações astronómicas na sequência de destituições de altos cargos sociais, ficando

⁵⁴ Tal como veremos mais à frente e como acontece com todas as outras modalidades de tributação autónoma, esta taxa é elevada em 10 pontos percentuais caso a entidade apresente prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa.

⁵⁵ Recomendação 2009/385/CE, disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:120:0022:0027:PT:PDF>.

⁵⁶ Acontecimentos semelhantes foram verificados em países como a França, Inglaterra, Espanha e EUA.

estas elevadas compensações conhecidas como *golden parachutes*⁵⁷, definição que já veremos mais à frente.

A adoção desta medida, viu-se então espelhada nas justificações ao Relatório para o Orçamento de Estado de 2010 que, tal como na Recomendação da CCE, descreve que o surgimento desta TA deve ser visto como um desincentivo à atribuição de salários, fixos e variáveis, que levem a grandes discrepâncias remuneratórias entre os cargos executivos e os restantes funcionários, visando assim uma “uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas”.

Reforçando as ideias anteriormente referidas, há que salientar a pronúncia do Tribunal Constitucional (TC), no Acórdão n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015, de 13 abril de 2016 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)⁵⁸, que para além de referir a justificação presente no relatório do Orçamento de Estado para 2010, refere precisamente que o mecanismo de TA subjacente neste n.º13, do artigo 88º, do CIRC, se afasta do desígnio inicial de combater a fraude e a evasão fiscal, isto porque no caso das medidas previstas neste normativo, não está em causa a indeterminação dos beneficiários ou o risco de fuga ao pagamento do imposto devido pelo recebimento das importâncias que são despendidas pelas empresas, visto que os beneficiários são identificáveis e as verbas estão sujeitas à correspondente tributação em IRS, mas sim de uma pretensão, por parte do legislador, em reduzir, mediante a incidência da TA, a vantagem fiscal que resulta para as empresas da realização de despesas que são dedutíveis, mas não têm uma causa empresarial.

Para além disso e partilhando da opinião de Medeiros (2017, p. 55), do ponto de vista da AT, o surgimento desta norma pode ser visto como mais uma fonte de receita fiscal, tanto de forma direta, pela via da aplicação direta da TA, como também de forma indireta, pois tendo em conta que estes tipos de gastos se enquadram no conceito de gastos de natureza administrativa no âmbito da alínea d) do n.º2 do artigo 23º do CIRC⁵⁹ e, são por isso,

⁵⁷ De acordo com uma notícia do jornal Observador, com o decorrer dos anos os valores atribuídos pela via de *golden parachutes* atingiram valores elevadíssimos, sendo o seu pico na crise do *subprime*. De acordo com esta fonte, um dos exemplos mais marcantes, a nível internacional, foi o do ex-CEO da Lehman Brothers (entidade que prestava serviços financeiros), empresa falida em 2008 e que, o qual, em caso de cessação do seu contrato, tinha acordado o pagamento de 24 milhões. Em Portugal, o caso mais mediático surgiu na sequência de uma cláusula alegadamente desta natureza presente no contrato de um membro do conselho de administração do BCP. Notícia em: <https://observador.pt/opiniao/golden-parachutes-tudo-o-que-reluz-e-ouro/>.

⁵⁸ Disponível e consultado em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

⁵⁹ Artigo 23º - Gastos e perdas: «2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas: (...) 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

aceites fiscalmente, então ao existirem com menos frequência, levam a uma diminuição das despesas como um todo, que por sua vez leva a um aumento da matéria coletável e assim sendo, a um incremento do valor de IRC a liquidar.

Relativamente aos conceitos de gerente e administrador, estes encontram-se plasmados nos artigos 252º (e seguintes) e 390º (e seguintes) do Código das Sociedades Comerciais (CSC), respetivamente, sendo estes, nada mais, que os órgãos de gestão das Sociedades Anónimas e das Sociedades por Quotas, respetivamente.

Quanto ao conceito de gestor, é de entendimento da AT, de acordo com Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, que são qualificados como gestores, os gestores públicos⁶⁰ e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, no entanto, conforme proferido na decisão do Processo n.º 235/2019-T do CAAD, de 19 de dezembro de 2019⁶¹, com exceção do conceito de gestor público anteriormente mencionado, não existe qualquer definição legal para o conceito de gestor, pelo que deverá ser entendido como gestor, o comissário ou mandatário de administração de bens ou direitos, em nome próprio ou do mandante.

Sobre o tema, Cunha D'Almeida (2010, p. 4) afirma que, «[a]pesar da preciosa ajuda dada pela Circular n.º 2/2010 na busca de um conceito de gestor atendível, segundo entendemos, a própria Administração Tributária reconheceu [...] a necessidade de se precisar tecnicamente este conceito».

Para a autora, um gestor deverá assim ser

definido pelas suas funções dentro da entidade, sendo a pessoa a quem compete a interpretação dos objectivos por ela propostos, que actua através do planeamento, da organização, da liderança ou direcção e do controlo, a fim de atingir os referidos objectivos. Daqui se conclui que o gestor é alguém que desenvolve os planos estratégicos e operacionais que julga mais eficazes para atingir os objectivos propostos, concebe as estruturas e estabelece as regras, políticas e procedimentos mais adequados aos planos desenvolvidos e, por fim, implementa e coordena a execução desses planos através de um determinado tipo de comando e de controlo.

'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;

⁶⁰ Nos termos do Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março.

⁶¹ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

Neste contexto, encontrar-se-ão abrangidos no conceito de gestor, colaboradores que exercem funções executivas equivalentes às dos órgãos sociais (ainda que formalmente não sejam membros dos mesmos), i.e. pessoas que dispõem de poder de decisão sobre as orientações estratégicas da sociedade, ficando afastadas pessoas que assumem cargos de mera direcção ou coordenação. (Cunha D'Almeida, 2010, p. 5)

Neste sentido, tal como refere Domingos (2022, p. 192), que por sua vez faz referência à decisão arbitral n.º 135/2019-T do CAAD, de 20 de dezembro de 2019⁶², caso um diretor de uma determinada entidade, seja ele diretor-geral, comercial ou financeiro, assuma responsabilidades que vão além da execução da simples execução de diretrizes emanadas da administração, este deverá considerar-se abrangido no âmbito desta norma, tendo em conta o princípio constitucional da igualdade, pois com a sua vontade tem capacidade de influenciar a atuação da empresa onde exerce funções.

Por fim, antes de passarmos para a análise individualizada das alíneas a) e b), do n.º13, do artigo 88º, do CIRC, há que frisar que, de acordo com o n.º 16, do mesmo diploma, também esta TA não se aplica a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

2.4.1. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer outras compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes, em caso de cessação de funções

As indemnizações ou quaisquer outros tipos de compensações pagas ou devidas a gestores, administradores ou gerentes, passaram a estar sujeitas a TA, à taxa de 35% a partir do ano de 2009, ano em que esta modalidade foi introduzida no CIRC, com a publicação da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro.

Como já referimos anteriormente, a primeira incidência da TA a surgir nos termos do n.º13, do artigo 88º, do CIRC teve origem numa Recomendação da CCE e apresentava como alvo as indemnizações ou compensações atribuídas em montante excessivo a gestores, administradores ou gerentes no momento da cessação do cargo, os denominados *golden parachutes*.

De acordo com Almeida Vaz (2019, p. 9), que dissertou sobre o tema,

⁶² Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

[u]m *Golden Parachute* é uma cláusula, negociada entre o administrador e a sociedade, geralmente inserida no contrato de administração, mas que pode também estar prevista nos estatutos de uma sociedade comercial, ou até em *letters of agreement*, que atribui ao administrador destituído uma indemnização em dinheiro, determinada em função da sua remuneração. Pode, além do valor em dinheiro, incluir outros benefícios, suscetíveis de avaliação pecuniária, quando o administrador seja destituído sem alegação de justa causa pela sociedade (conhecida como destituição *ad nutum*), ou, mais frequentemente, por ocorrência de uma fusão ou aquisição que provoquem a sua destituição antes do termo do seu mandato (uma “*change in control*”).

Também conforme referido no pronúncio do Tribunal Constitucional (TC), no Acórdão n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015, de 13 de abril de 2016 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)⁶³, «[n]o caso da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, a finalidade é a de penalizar pela via fiscal a atribuição de indemnizações inexigíveis, por não estarem contratualmente previstas ou não se relacionarem com objetivos de produtividade, ou indemnizações de montante excessivo por ultrapassarem o valor das remunerações que seriam devidas se não houvesse lugar à rescisão do contrato antes do seu termo.»

Atualmente, a alínea a), do n.º 13, do artigo 88º, do CIRC prevê, hoje, o seguinte:

- 13 - São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:
- a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

Como é perceptível com a leitura desta norma e de acordo com Domingos (2022), é possível aludir que a TA constante desta alínea a) do n.º13 do artigo 88º do CIRC pode revestir duas modalidades - a primeira, presente na primeira parte da alínea, verifica-se quando se consuma o pagamento de uma determinada compensação ao gestor, administrador ou gerente, em virtude da cessação das suas funções, mas que é alheia a

⁶³ Disponível e consultado em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

quaisquer objetivos de produtividade previamente contratualizados, e - a segunda, presente na parte final da alínea, verifica-se quando se trate de uma rescisão com causa legal e se consuma o pagamento de uma indemnização a um gestor, administrador ou gerente, mas cujo o valor atribuído ultrapassa o valor que este iria receber caso cumprisse o seu contrato até ao fim.

Neste sentido, parece-nos também importante mencionar as formas de cessação e rescisão da relação contratual que relevam para o nosso estudo, de acordo com o CSC e a doutrina existente.

Relativamente à cessação das funções de gestor, administrador ou gerente esta pode ocorrer, principalmente, por destituição ou renúncia.

Quanto à destituição, esta encontra-se regulada nos artigos 257º e 403º do CSC para gerentes e administradores, respetivamente. Inicialmente, há que ter em conta que estas posições hierárquicas são posições de natureza contratual⁶⁴ e que carecem da estrita confiança dos sócios/acionistas das entidades, ou seja, não se limitam apenas a uma relação laboral e por isso, faz todo o sentido que, caso assim entendam, os responsáveis máximos pela entidade possam, a qualquer momento, deliberar a destituição dos mesmos. Por esse motivo, nos termos do n.º7, do artigo 257º e do n.º5, do artigo 403º, ambos do CSC (para gestores e administradores, respetivamente), a destituição pode assumir a forma de destituição com justa causa ou destituição sem justa causa, sendo que, somente neste último caso existirá direito à indemnização. Esta indemnização será calculada de acordo com o estabelecido no contrato celebrado ou nos termos gerais do direito, embora não possa exceder o montante que presumivelmente receberia até ao final do período eleito, porque se assim o for, ficará sujeita a TA (Domingos, 2022).

Ainda quanto à categorização de uma cessação de contrato por destituição como sendo “com” ou “sem” justa causa, é de mencionar que a doutrina tem vindo a mencionar em algumas decisões que o afastamento do órgão de administração se considera com justa causa quando se verifique a perda de confiança na pessoa e esse facto leve à

⁶⁴ De acordo com os artigos 252º, n.º2 e 391º, n.º1 do CSC, os administradores são designados no contrato da sociedade ou por deliberação, sendo que no caso das sociedades anónimas esta deliberação é feita pela Assembleia Geral ou Constitutiva, tendo o mandato um período máximo de quatro anos civis, sendo permitida a reeleição.

impossibilidade desta na permanência do cargo, devendo esta circunstância ser devidamente provada pela sociedade⁶⁵.

Quanto à cessação do contrato pela via da renúncia, esta encontra-se prevista nos artigos 258º do CSC, para as sociedades por quotas, e 404º do CSC para as sociedades anónimas e corresponde à situação onde o membro do órgão de administração renuncia à sua posição, de livre vontade e com aviso prévio⁶⁶.

Citando os autores Menezes Cordeiro (2007, p. 442), Abreu (2010, p. 148) & Domingos (2022, p. 191), há que ter presente que a renúncia é o ato unilateral do administrador, pelo qual ele põe termo à situação de administração, não necessitando para isso de qualquer causa legal a não ser a sua própria vontade, pois se assim não fosse, conforme refere o Professor Menezes Cordeiro (2007, p. 442), «estaríamos a admitir algo semelhante a trabalhos forçados». Todavia, «ela não pode ocorrer sem regras, nomeadamente deixando a sociedade desamparada», devendo por isso, fazer a respetiva comunicação que produz os seus efeitos, passados oito dias depois de recebida no caso das sociedades por quotas⁶⁷ e no final do mês seguinte àquele em que tiver sido comunicada no caso das sociedades anónimas⁶⁸.

Em suma, pode-se dizer que a alínea a), do n.º13, do artigo 88º, do CIRC prevê a tributação de indemnizações e compensações inexigíveis, isto porque tributa apenas situações que, ou não estão contratualmente definidas - como seria o caso de objetivos de produtividade, ou que, embora possam estar contratualizadas, devido à rescisão antecipada do contrato, o valor atribuído ultrapassa o montante que eventualmente seria

⁶⁵ Neste sentido vejam-se o Acórdão do STJ, Processo n.º 219/13.4TYLSB.L2.S3, de 26 de fevereiro de 2019 e (Relator: Fonseca Ramos) e Processo n.º 4891/11.1TBSTS.P1.S1, de 22 de fevereiro de 2022 (Relator: Graça Amaral), onde ficou exposto que o conceito de “justa causa” preconizado no CSC, relaciona-se com os princípios éticos da confiança, transparência e boa fé, princípios estes que devem ser observados por quem detém a funções de administração numa entidade e que, quando quebrada gravemente a relação de confiança que o exercício inerente do cargo supõe, não é justo exigir que a sociedade mantenha a relação contratual vinculante da administração ou gerência. Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁶⁶ Quando não se verifique o cumprimento do aviso prévio, surge o direito à indemnização da sociedade por parte do gerente ou administrador, *vide*, os Acórdãos do STA, Processo n.º 237/04.3TCGMR.S1 (Relator: Távora Victor) e Processo n.º 01163/11 (Relator: Adérito Santos). Disponíveis em: <http://www.dgsi.pt>.

⁶⁷ De acordo com o n.º1 do artigo 258º do CSC, a renúncia dos gerentes deve ser comunicada à sociedade por escrito.

⁶⁸ De acordo com o n.º1 do artigo 404º do CSC, a renúncia dos administradores deve ocorrer mediante carta dirigida ao presidente do conselho de administração, ou sendo este o renunciante, ao conselho fiscal ou à comissão de auditoria, produzindo efeitos de acordo com o n.º2 do mesmo artigo, no final do mês seguinte àquele em que tiver sido comunicada.

devido caso o contrato fosse cumprido até ao fim, incidindo neste ultimo caso a TA somente sobre o valor remanescente.

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

Adicionalmente, com a mesma finalidade da alínea anteriormente analisada, foi introduzido em 2010 no ordenamento jurídico português, através da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, a alínea b) do n.º13 do artigo 88º do CIRC.

Referindo, mais uma vez, a relevante pronúncia do Tribunal Constitucional (TC), no Acórdão n.º 197/2016, Processo n.º 465/2015, de 13 de abril de 2016 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)⁶⁹, «[n]o caso da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, a intenção da lei parece ser a de sujeitar a TA as remunerações variáveis que [não se] encontrem associadas a critérios de produtividade, isso porque se excecionam da tributação aquelas situações em que o pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período».

De acordo com o enunciado atual da alínea b) do n.º13 do artigo 88º:

- 13 — São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:
- b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

De forma sumária, pode-se dizer que é aplicada a TA quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes situações:

- a) Pagamento do bónus e outras remunerações variáveis;
- b) Este pagamento seja feito a gestores, administradores ou gerentes;
- c) O valor de tais pagamentos seja superior a 25% da remuneração anual e;
- d) O montante em causa seja superior a 27.500€.

⁶⁹ Disponível e consultado em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

No entanto, embora se verifiquem os requisitos anteriormente enumerados, não haverá lugar a este tipo de encargo fiscal se, simultaneamente, se verificarem as seguintes situações:

- a) O pagamento seja diferido em mais de 50%;
- b) O período desse diferimento seja no mínimo de 3 anos; e
- c) Esteja condicionado ao desempenho positivo da sociedade.

Relativamente à dispensa posteriormente referida, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento de Estado para 2016, veio aditar o atual n.º 21 do artigo 88º do CIRC, que dispõe o seguinte:

21 - 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.

Através da exposição da norma e da síntese anteriormente referida, a primeira situação que é possível aferir é que, ao contrário do preceito presente na alínea a), que pressupõe a cessação de funções por parte do gestor, administrador ou gerente, nesta alínea b) pressupõe-se a continuidade destes profissionais no exercício das suas funções. No entanto achamos que, pelo menos, mais uma questão salta à vista e deve ser tida em conta para uma correta perceção da norma, nomeadamente perceber qual o montante a sujeitar quando o valor do prémio é superior aos 27.500€, ou seja, se devemos sujeitar apenas a parte que excede esse montante ou todo o valor. Por fim, não devemos deixar de fazer referência à ambiguidade que a regra da exclusão, no caso do diferimento, igualmente, comporta, bem como ao conceito de “desempenho positivo”.

Relativamente à dúvida de perceber qual o valor onde deve incidir a taxa dos 35%, afirma Santos (2015, p. 30), «a norma estabelece um limite mínimo para a delimitação positiva da incidência, não referindo que a base de incidência seja apenas o montante que exceda o referido limite, pois se assim fosse o legislador teria de o referir expressamente».

A realidade é que, embora não seja claro na letra da lei, tendo em conta as informações disponíveis, a AT tem vindo a sustentar que, uma vez excedidos aqueles limites, a taxa de 35% deve incidir sobre a totalidade dos bónus ou remunerações variáveis atribuídas no período em que as mesmas foram reconhecidas como gasto, desde que se mostrem cumpridos os pressupostos de incidência e não se apliquem as condições de exclusão já

referidas, no entanto, não deixa de ser oportuno o raciocínio sobre o facto de, se a razoabilidade por trás da sujeição destes encargos a TA é principalmente penalizar o bónus atribuído em montante excessivo e se se considera como excessivo o bónus que ultrapassa o montante de 27.500€, então, eventualmente, poderia fazer sentido tributar somente o valor que é atribuído em excesso.

Contudo, mesmo que sejam ultrapassados os limites definidos, não será devida TA por esse facto, caso pelo menos 50% do valor atribuído seja diferido por um período mínimo de 3 anos e, nesse mesmo período, se verifique o desempenho positivo da sociedade⁷⁰.

No que diz respeito ao “diferimento de 50% por período mínimo de 3 anos”, existem duas vertentes interpretativas da doutrina. Uma, que refere que 50% da componente variável pode ser paga ao longo dos 3 anos, ou seja, 1/3 por cada ano, e outra, que inclusive é adotada pela AT, onde é defendido que o pagamento de pelo menos 50% só deve ocorrer após o final dos 3 anos.

Esta posição da AT tem levado a alguma litigância o que levou o STA a pronunciar-se com um Acórdão para uniformização de jurisprudência, nomeadamente através do Processo 02/20.0BALS⁷¹ que, por sua vez, foi também aplicado, por exemplo, na decisão arbitral do CAAD, Processo n.º108/2021-T, de 15 de dezembro de 2021⁷², onde ficou explanado que «o pagamento das remunerações variáveis pode ser feito de forma proporcional ao longo de três anos, mas estas apenas ficarão excluídas de tributação cumprido o requisito cumulativo de desempenho positivo da sociedade ao longo desse período».

Por fim, relativamente ao “desempenho positivo” enquanto requisito cumulativo a atender para efeitos da exclusão de incidência objetiva, é inevitável fazer um paralelo com a informação contabilística disponível e, nesse sentido, de acordo com Ramalho & Neto (2013, p. 3), «[e]fectivamente, a avaliação de desempenho pressupõe a verificação, em concreto, de indicadores objetivos que considerem o crescimento da empresa, a criação de riqueza para os acionistas e a sua sustentabilidade a longo prazo». Daí, sem prejuízo de eventuais reservas que se possa vir a ter, entendem os autores que,

⁷⁰ Vide o Acórdão do CAAD com o Processo n.º235/2019-Tm onde são abordados precisamente esses dois requisitos cumulativos: (i) o pagamento estar subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e (ii) o pagamento estar condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

⁷¹ Disponível em <https://www.dgsi.pt/>.

⁷² Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

a AT já teve oportunidade de se pronunciar sobre a mesma sustentando que, à luz da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, a Demonstração de Resultados “é o suporte documental que reúne informação disponível para a mensuração do desempenho de uma sociedade”. Nesta medida, e ainda de acordo com a doutrina administrativa conhecida, entende a AT que “(...) o Resultado Líquido do Período, enquanto grandeza representativa da Demonstração de Resultados, e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade, se configura como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade (...).

Uma vez abordada a parte teórica das tipologias de TA que menos contribuem para a receita fiscal, nomeadamente com as despesas não documentadas, com os pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, com os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial e com os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes, conseguimos, através da Tabela 1, analisar e concluir sobre esses números em concreto.

Tabela 1 – Receita fiscal coletada com as despesas menos relevantes

(euros)				
Descrição/Anos em análise	2020	2021	2022	Média Anual
Despesas não documentadas	94 723	106 306	226 491	142 507
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	692	0	0	231
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	144 311	539 561	338 101	340 658

Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus gestores, administradores ou gerentes	20 395 861	24 024 784	26 951 171	23 790 605
Total	20 635 587	24 670 651	27 515 763	24 273 770

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT (Mapa 16). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

Como é possível verificar, é de facto residual o valor coletado com estas despesas entre os anos de 2020 e 2022. Na nossa opinião, parece-nos que esta realidade se verifica, precisamente, porque o surgimento das tributações autónomas incidentes sobre estas tipologias de despesas, principalmente a sua elevadíssima taxa, atingiram o objetivo pretendido, dissuadindo os sujeitos passivos de as contraírem, evitando penalizarem as sociedades.

3. Tributação Autónoma – As despesas mais geradoras de receita

Este terceiro e último capítulo, assume-se como o capítulo principal desta dissertação, pois é nele que pretendemos expor todas as informações e conclusões que nos propusemos a estudar com este trabalho, ou seja, onde iremos analisar as receitas fiscais obtidas com a TA incidente sobre despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.

Tal como podemos verificar na Tabela 2, adaptada por nós, tendo em conta os dados estatísticos presentes no Relatório do Orçamento do Estado para 2024, elaborado pelo Ministério das Finanças⁷³, os impostos (diretos e indiretos) assumem-se, cada vez mais, como a principal fonte de financiamento público do Estado Português, estimando-se que mais de dois terços das receitas totais, sejam provenientes de impostos.

No que diz respeito aos impostos diretos, verificamos que o IRC é o segundo imposto direto que mais receita gera para o Estado, esperando-se que em 2024 esse valor seja de cerca de 8.147,7 milhões de euros, o que representa cerca de 9,5% da receita efetiva total orçamentada. No entanto, nem todo este valor é proveniente de IRC *stricto sensu*, ou seja, nem todo ele tem origem no resultado gerado pela atividade de uma empresa e é obtido através multiplicação da taxa de IRC, presente no artigo 87º do CIRC, pela matéria coletável, apurada de acordo com o artigo 15º do CIRC. Isto porque as tributações autónomas, também fazem parte do IRC e como já temos vindo a referir ao longo deste trabalho, este tributo assume-se hoje, como mais uma fonte considerável de receita do Estado Português.

Tendo em conta os dados estatísticos mais recentes e disponíveis no Portal da Autoridade Tributária, que remontam ao exercício fiscal de 2022, e que se encontram espelhados na Tabela 2, o Estado Português arrecadou nesse ano, cerca de 540 milhões de euros com tributações autónomas. Se compararmos esses valores à receita fiscal prevista no OE para 2024, verificamos que se traduziria, percentualmente, em 1% do total desse indicador. Este valor pode parecer baixo, principalmente se for analisado de forma individual, no entanto, se o comparamos com os valores coletados por outros impostos, como por exemplo, o Imposto sobre Veículos (ISV), o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas

⁷³ Disponível em:

https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2024/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documents%20do%20OE/OE2024_doc16_Relatorio.pdf

Alcoólicas (IABA) ou o Imposto Único de Circulação (IUC), verificamos que assumem valor próximos ou até inferiores aos coletados pela tributação autónoma.

Tabela 2 – Receita Fiscal do Estado estimada para o ano de 2024

(milhões de euros)

Previsão de Receita Efetiva Total	86.156,8
Previsão de Receita corrente não fiscal para 2024	25.182,9
Previsão de Receita corrente fiscal para 2024	60.147,6
Impostos Diretos	26.748,4
- IRS	18.071,3
- IRC	8.147,7
- (i) Tributação Autónoma (2022) ⁷⁴	539,6
- Outros	529,4
Impostos Indiretos⁷⁵	33.399,2
- ISP	3.380,6
- IVA	24.435,0
- Impostos sobre Veículos (ISV)	514,4
- Imposto consumo tabaco	1.696,9
- Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	467,1
- Imposto do Selo	2.030,4
- Imposto Único de Circulação (IUC)	586,7
- Outros	288,1

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT.

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

⁷⁴ O valor presente nesta linha da Tabela 2, diz respeito ao valor de receita fiscal angariado pelo Estado Português no ano de 2022 através das Tributações Autónomas. Foi calculado, multiplicando todas as tipologias de despesas sujeitas a tributação autónoma e declaradas pelos contribuintes nas declarações “Modelo 22”, pela respetiva taxa, de acordo com o artigo 88º do CIRC. Utilizámos como ano de referência o de 2022, uma vez que é o ano mais recente em que publicada este tipo de estatísticas pela AT. O valor de 529,4 milhões de euros, encontra-se na tabela razões meramente estatísticas e comparativas, não devendo ser usado como valor absoluto para o ano de 2024. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

⁷⁵ De acordo com os dados analisados e presentes no Relatório do Orçamento do Estado para 2024, elaborado pelo Ministério das Finanças, verificámos uma inconsistência entre o valor de Receita Fiscal, presente no Quadro 4.3 - Receita da Administração Central, onde foi apresentado o valor 60.973,9 milhões de euros e o Quadro 4.4 – Receita fiscal do Estado, onde foi apresentado o valor de 60.147,6 milhões de euros.

No entanto, ao contrário do que se possa eventualmente pensar, tal como já enumerámos em parte no capítulo anterior, embora seja variada a panóplia de despesas sujeitas a TA, é facto que nem todas têm contribuído de forma minimamente significativa para a receita fiscal coletada pela via deste tributo. Nesse sentido, iremos proceder à análise doutrinal, jurisprudencial e também estatística dos três tipos de despesas que, ao estarem sujeitas a TA quando contraídas pelo sujeito passivo de IRC, levaram, em média, aos cofres do Estado, mais de 450 milhões de euros entre os anos de 2020 e 2022.

3.1. Despesas de Representação

Após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que trouxe consigo a TA sobre despesas não documentadas, este normativo viria a sofrer atualizações com a Lei orçamental para o ano de 2000, pela via da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, aumentando esta Lei a base de incidência deste tributo, não só com as despesas de representação, como também com os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, sendo à data, a taxa estabelecida para estas duas tipologias de despesas a de 6,4%.

Atualmente, a TA incidente sobre despesas de representação encontra-se definida no n.º 7 do artigo 88º do CIRC que nos diz o seguinte:

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. *(Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)*

Como é possível verificar, de modo a dissipar o maior número de dúvidas e questões possíveis, neste número do artigo 88º do CIRC o legislador não só definiu a taxa e a base tributável, como também, expôs o conceito da mesma, no entanto, a utilização do adverbio “*nomeadamente*” faz com que as despesas descritas sejam meramente exemplificativas, podendo por isso, vir a ser consideradas quaisquer outras despesas como despesas de representação, mesmo que não pertençam aos exemplos por este mencionados.

Para além disso, parece-nos que a exposição feita pelo legislador não alcançou o objetivo pretendido, uma vez que esta tipologia de despesa, tem dado origem a alguns conflitos, principalmente, devido ao facto de se encontrar «(...) numa “zona cinzenta”, na medida

em que se podem adequar a finalidades privadas ou empresariais.» (Tavares, 2002, p. 81). Facilmente se percebe que nem sempre é fácil distinguir as despesas que foram contraídas somente no âmbito da atividade operacional daquelas que são nada mais que puro lazer. Em alguns setores de atividade, como é o caso da organização de eventos ou espetáculos, este tipo de despesas é normal e fundamental para o funcionamento da atividade, contudo, há o risco de despesas pessoais serem disfarçadas como despesas de representação. Essa situação dificulta a classificação desses gastos, gerando dúvidas sobre se devem ser considerados despesas de representação ou custos da atividade.

Outro facto associado às despesas de representação e que também tem dado origem a alguma litigância, está relacionado com a sua dedução para efeitos fiscais e também com a ténue fronteira entre este tipo de despesas e outros gastos de natureza similar, como é o caso dos gastos com deslocações e estadas ou os de natureza promocional.

A primeira situação verifica-se porque, embora, com base no artigo 23º do CIRC, as despesas de representação possam vir a ser aceites fiscalmente, desde que, para além de estarem registadas na contabilidade, tenham origem em fontes lícitas, estejam comprovadas documentalmente e tenham sido suportadas para obtenção de rendimentos sujeitos a IRC (Domingos, 2023, p. 94), pode ser tendencioso por parte do contribuinte, classificar despesas que não tiveram qualquer contributo para a atividade da entidade, não cumprindo por isso o último requisito, como despesas de representação. Por outro lado, tendo em conta a similaridade, na prática, das despesas de representação com as despesas anteriormente mencionadas, estas nem sempre são, de forma propositada ou não, corretamente classificadas, sendo muitas vezes “confundidas”, como já referimos, com gastos em deslocações e estadas⁷⁶ ou com gastos de natureza promocional, também estas aceites fiscalmente, mas não sujeitos a TA, ou até mesmo com ajudas de custo, também estas porventura sujeitas a TA, mas à taxa de 5%, isto caso não sejam, nem faturadas ao cliente, nem tributadas em sede de IRS na esfera do respetivo trabalhador. Deste modo, a subjetividade subjacente ao juízo dos responsáveis de uma entidade (contabilistas ou gestores) relativamente à classificação de uma despesa, tendo em conta a sua relevância

⁷⁶ Veja-se, por exemplo, o entendimento da AT, no Informação Vinculativa identificada pelo Processo 3506/2018 – IV n.º 12807, com despacho de 09/05/2019 da Diretora de Serviços, que sustenta que «as despesas suportadas pela entidade no âmbito do contrato não são consideradas despesas de representação, nos termos do artigo 88º, n.º7 do CIRC, porque não se tratam de despesas oferecidas com viagens e estadas em representação da requerente junto de terceiros, mas de despesas com deslocações incorridas pelos respetivos prestadores de serviços. Não estão, por conseguinte, sujeitas a tributação autónoma». (Consultado em: <https://www.audico.pt/wp-content/uploads/2020/06/PIV-12807.pdf>).

e natureza, como indispensável ou minimamente necessária para seu funcionamento ou geração de rendimentos de uma entidade, ou como despesa de representação ao invés de outra das tipologias acima mencionadas, é constantemente fonte de litigância na jurisprudência nacional, isto porque, pode ser tendencioso, por parte do contribuinte, classificar o que são despesas de representação, ou seja, «aquelas cuja finalidade é a de representar uma determinada sociedade onde ela não se encontra presente (portanto, fora da sua atividade principal)»⁷⁷, como gastos efetivamente indispensáveis à atividade, quando não o são, passando a ser dedutível para efeitos fiscais ou também como gastos com deslocações e estadas ou os de natureza promocional, principalmente devido ao facto de, somente as primeiras, estarem sujeitas a TA à taxa de 10%.

No que diz respeito à eventual similaridade das despesas de representação com os gastos com deslocações e estadas, veja-se a clarificação da AT, na Informação Vinculativa identificada pelo Processo 3506/2018⁷⁸, onde é referido que

(...) as despesas suportadas pela entidade no âmbito do contrato não são consideradas despesas de representação, nos termos do Artigo 88º, nº 7 do CIRC, porque não se tratam de despesas oferecidas com viagens e estadas em representação da requerente junto de terceiros, mas de despesas com deslocações incorridas pelos respetivos prestadores de serviços. Não estão, por conseguinte, sujeitas a tributação autónoma.

Ou seja, face à informação anteriormente exposta, pode-se dizer que a distinção entre as despesas de representação e as despesas com deslocações e estadas se prende, principalmente, ao facto de as primeiras terem implícitas, por regra, o envolvimento de entidades terceiras à sociedade, enquanto as segundas, implicam que esteja envolvido qualquer trabalhador ou órgão social da entidade. É de salientar que, tal como proferido na decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 423/20220-T, de 13 de maio de 2021⁷⁹, se os sujeitos passivos não conseguirem «(...) identificar claramente os beneficiários (...)» das despesas suportadas a título de viagens, alojamentos e refeições, de modo a permitir «(...) criar uma relação entre o gasto suportado pela empresa, o beneficiário, e o fim empresarial

⁷⁷ Veja-se, por exemplo, os Acórdãos do TCAS, Processo n.º 09894/16, de 12 de janeiro de 2017 (Relator: Joaquim Condesso) e o Processo n.º 08534/15, de 07 de maio de 2015 (Relator: Eugénio Sequeira).

Consultados em: <https://diariodarepublica.pt/dr/home>.

⁷⁸ Informação Vinculativa identificada pelo Processo 3506/2018 – PIV nº 12 807, Despacho de 2019/05/09 da Diretora de Serviços.

Disponível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/124_IRC_PIV%2012807.pdf.

⁷⁹ Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>.

pretendido (...)), jamais poderão ser consideradas despesas de deslocação, devendo ser classificadas como despesas de representação⁸⁰.

Se, porventura, estivermos perante «(...) encargos fixos com o trabalhador para representação da empresa e não justificados no final do período, ou com viagens e estadias que não sejam conexas com as funções exercidas ao serviço da entidade patronal, estas importâncias deverão ser tributadas em sede de IRS (artigo 2.º, n.º 3, alínea b), ponto 6), e alínea d), do mesmo n.º).» (Mesquita, 2014, p. 14). Assim, tal como refere Tavares (2002, p. 85) «(...) ou não existe qualquer rendimento, ou se existe o mesmo será tributado junto do seu beneficiário», não podendo o mesmo rendimento ser sujeito a dupla tributação.

No que diz respeito à “confusão” das despesas de representação com gastos de natureza promocional, como já referimos, segundo o n.º 7, do artigo 88º, do CIRC, devem ser consideradas como despesas de representação, as que sejam suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades, no entanto, não se encontra exposto na norma que o facto de os gastos serem relativos às aquisições de serviços mencionados e estarem envolvidas pessoas terceiras à empresa, não é suficiente para que estes sejam considerados como despesas de representação. Torna-se ainda necessário que tais gastos sejam incorridos para a empresa se fazer representar junto de terceiros. Neste sentido, de acordo com Avelar (2021, p. 44), podem-se considerar «(...) excluídos da esfera das despesas de representação, os encargos suportados em eventos de promoção de produtos da empresa, junto de cliente e/ou fornecedores, ainda que envolvam refeições fornecidas a esses convidados e despesas com aluguer de espaços para realização desses eventos». O mesmo se verifica quando uma empresa anfitriã de um espetáculo, suporte gastos com refeições e alojamento dos artistas que participam nesse espetáculo.

Também para Domingos (2022, p. 97), para «(...) que o gasto suportado com a promoção de um produto ou de um serviço não seja tributado autonomamente, não pode limitar-se

⁸⁰ No mesmo sentido, veja-se a decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 639/2019-T, de 25 de maio de 2021, onde foi decidido relativamente às despesas de representação que, uma vez «demonstrado que o gasto sindicado se relaciona com a actividade normal da empresa (...), sempre deveria ser considerado dedutível, nos termos do artigo 23.º do CIRC. (...) Com efeito, seria por via da tributação autónoma, e não pela sua não dedutibilidade, que deveriam ser fiscalmente tratadas tais despesas, quando, como é o caso, existe uma conexão com a actividade normal da empresa». Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

a representar a sociedade perante terceiros; deve ter aptidão para gerar proveitos, ainda que no futuro.

Veja-se também o entendimento da AT, relativamente a dois tipos de despesas que geraram dúvidas aos sujeitos passivos no que ao seu enquadramento fiscal diz respeito, designadamente nos “famosos” casos das viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas e dos encargos com a aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol.

Relativamente aos encargos com a aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol, os designados “*Pacotes Corporate*”, a AT assumiu a sua posição através da Circular n.º 20/2009⁸¹, Circular esta que apresenta, ainda hoje, grande importância prática na delimitação do que deve, ou não, ser considerado despesa de representação e, por consequência, sujeito a TA. De acordo com este normativo, a utilização de camarotes confere aos seus titulares, não só a possibilidade de publicitar e promover a sua imagem e os seus logótipos em vários suportes de comunicação, como também, pode ser utilizado como espaço empresarial (como escritório ou sala de reuniões), sendo que, em dias de jogos, os beneficiários podem ainda usufruir de lugares sentados, no camarote ou na bancada adjacente, serviços de catering, de receção por hospedeiras qualificadas e de acesso ao parque de estacionamento do estádio. Por esse motivo, de acordo com a AT, os gastos que têm como intuito publicitar e promover a imagem da entidade, designadamente as publicidades no camarote, nos painéis publicitários ou nas revistas do clube, devem ser consideradas como gastos promocionais e por isso, devem ser aceites fiscalmente e não sujeitos a TA. Por sua vez, os gastos com os serviços com os lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o *catering*, entre outros que, devido à sua natureza, não podem ser dissociados de atividades lúdicas, devem ser considerados como despesas de representação e por isso, embora também aceites fiscalmente nos termos do artigo 23º do CIRC, devem ser considerados como despesas de representação sendo assim, sujeitos a TA, de acordo com o nº 7, do artigo 88º, do CIRC.

Relativamente aos gastos com deslocações de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas, de acordo com o Acórdão do TCAS, proferido no processo n.º 7247/13.8BCLSB, de 16 de dezembro de 2020 (Relator: Hélia Silva)⁸², foi exposto que,

⁸¹ Consultado em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news3409_2_1.pdf.

⁸² Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

embora os congressos ou reuniões científicas possam ter algum programa social ou recreativo, não quer dizer que esse fim prevaleça em relação à componente científica, devendo a AT demonstrar que esse facto se verifica. Nesse sentido, foi decidido que,

[e]stão em causa despesas que se destinam, não a representar a sociedade onde esta não se encontra presente, ou seja, fora da sua atividade principal, mas a assegurar o normal desenvolvimento do seu objeto social, dentro do circuito económico onde este naturalmente se manifesta. Por outras palavras, não se tratam de despesas de representação, mas antes de custos inerentes ao normal desenvolvimento da atividade principal da sociedade, devendo, assim, ser enquadradas como despesas de publicidade.

Ainda relativamente a esta temática, veja-se a Informação Vinculativa identificada pelo Processo 1519/17, com despacho de 28-06-2017 da Subdiretora Geral⁸³, que esclarece que «(...) em termos fiscais, os gastos com eventos promocionais e o lançamento de novos produtos são dedutíveis desde que incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC e desde que comprovados documentalmente (...).

Em suma, parece-nos clara a dificuldade em identificar quem realmente beneficia dessas despesas, no entanto, esta TA sobre as despesas de representação, parece contradizer um dos objetivos da reforma do IRC, que é promover o investimento e apoiar a internacionalização das empresas portuguesas. Por esse motivo, não se compreende que o Estado penalize as empresas que realizam gastos com despesas de representação para facilitar contactos e alargar a sua presença no exterior, pelo que consideramos que devia ser encontrado um método alternativo para regular este tipo de despesas.

A Tabela 3 apresenta o número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada com as despesas de representação, entre os anos de 2020 e 2022.

Tabela 3 - Despesas de representação sujeitas a tributação autónoma - número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada

(euros)

Descrição/Anos em análise	2020	2021	2022	Média Anual
Número de declarações M-22 com despesas de representação	126 688	135 664	157 316	139 889

⁸³ Disponível em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news4817_3_1.pdf

Valores de despesa declarados (milhões de euros)	405 104 678	492 543 775	787 779 075	561 809 176
Taxa em vigor no ano	10%	10%	10%	-
Receita coletada	40 510 468	49 254 378	78 777 907	56 180 918

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

Como é possível verificar, as declarações com despesas de representação aumentaram consideravelmente de 2021 para 2022. Este aumento está, principalmente, relacionado com o fim do estado de calamidade provado pelo vírus da Covid-19, uma vez que para as empresas se fazerem representar junto de terceiros, é necessário que, em princípio, haja algum tipo de contacto e por isso, este regresso à normalidade em 2022, levou a que as empresas retomassem as suas viagens e se fizessem representar junto de terceiros com mais frequência, o que levou ao aumento deste tipo de despesas.

Com uma média de 56 milhões de euros anuais, entre 2020 e 2022, a TA sobre as despesas de representação ocupa a terceira posição no que à coleta de receita fiscal diz respeito, ficando atrás, como já veremos, da receita angariada com encargos com viaturas ligeiras de passageiros e com ajudas de custo.

3.2. Encargos com viaturas, motos ou motociclos

Tal como já foi referido, foram as alterações provocadas pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, que deram início ao aumento da base tributável das tributações autónomas, até se tornarem no artigo 88º do CIRC que conhecemos hoje. Assim, no ano de 2000, esta Lei alargou a incidência real das tributações autónomas às despesas com viaturas ligeiras de passageiros, passando deste modo o legislador a penalizar o uso e/ou a detenção de viaturas ligeiras de passageiros por parte das empresas, tributando-as com uma taxa de 6,4%. Embora no ano seguinte à introdução desta sujeição, tenha sido alargada a base tributável desta TA, através da Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, aos barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos, a taxa a aplicar continuou a ser única⁸⁴, não sendo feita qualquer distinção, tendo em conta o preço de aquisição do bem, no entanto,

⁸⁴ A taxa em vigor continuou a ser de 6,4%, sendo que, naquela altura, esta percentagem era a correspondente a 20% da taxa normal mais elevada do IRC, que era de 32% (Lei 3-B/2000, de 4 de abril).

com o passar dos anos, têm sido várias as alterações efetuadas a este normativo, quer a nível dos veículos a considerar, quer ao nível dos tipos de despesas a tributar e respetivas taxas a aplicar.

Atualmente esta sujeição encontra-se dispersa pelos n.ºs 3, 5, 6, 18 e 20 do Artigo 88.º, do CIRC, que referem o seguinte:

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

- a) 8,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27.500€;
- b) 25,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27.500€ e inferior a 35 000€;
- c) 32,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000€.

(...)

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

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

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

(...)

18 - No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbrida *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, e de viaturas ligeiras de passageiros movidas a gás natural veicular (GNV), as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 2,5 %, 7,5 % e 15 %.

20 - Os encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica apenas são sujeitos a tributação, à taxa autónoma de 10 %, caso o custo de aquisição destes veículos exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º e não se encontrem excluídos de tributação pelo n.º 6.

Em primeiro lugar, relativamente ao n.º 3, do artigo 88.º do CIRC, há que frisar que este foi um dos dois números deste artigo que foi alvo de atualizações recentes, através da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2024. No que respeita ao n.º 3, esta atualização focou-se unicamente nas taxas a aplicar, que foram reduzidas de 10% para 8,5%, no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27.500€, de 27,5% para 25,5%, caso se trate de viaturas com um custo de aquisição entre 27.500€ e 35.000€, e de 35% para 32,5%, caso se trate de viaturas com um custo de aquisição ou igual ou superior a 35.000€.

Através do n.º 3, o legislador pretende enquadrar a tributação, ou seja, definir “o que está sujeito”, neste caso os encargos, e estabelecer as taxas a aplicar aos mesmos, tendo em consideração o custo de aquisição dos veículos. Para isto, definiu montantes fixos máximos a verificar na data da sua aquisição, sendo estes que ditam, quais as taxas de TA a aplicar a tais encargos, tendo em conta o custo da viatura em causa, desconsiderando para o efeito o seu valor contabilístico ou o seu valor de mercado. É de salientar, neste número, no que diz respeito à alínea b), do n.º 1, do artigo 7.º, do CISV, que de acordo com a Informação Vinculativa da AT, relativa ao Proc. 750/2015⁸⁵, estão sujeitos à TA prevista no n.º 3, do art.º 88.º, do CIRC as viaturas ligeiras de mercadorias que para efeitos de ISV sejam tributadas às taxas normais deste imposto, ou seja, as previstas na tabela A constante do n.º 1, do art.º 7.º do respetivo Código.

Com o n.º 5, o legislador pretende esclarecer os utilizadores do normativo, relativamente aos encargos sujeitos a tributação, exemplificando com os mais comuns, posteriormente ao termo *nomeadamente*, no entanto, outros encargos como parqueamentos, portagens, coimas ou juros de *leasing*, também se encontram sujeitos à TA. É de referir que, embora todos os encargos/gastos com viaturas estejam sujeitos a TA, isto não excluirá que a maior parte deles sejam dedutíveis para efeitos do apuramento da matéria coletável da empresa, salientando ainda assim, os que normalmente podem não ser totalmente aceites, que são os gastos com depreciações de viaturas.

⁸⁵ Processo consultado em:

https://www.apeca.pt/docs/apeca-documentos/1_DOCUMENTOS/2015/PROC_750_2015_AT.pdf.

No nº6 estão definidas as principais exclusões deste tipo de tributação, ou seja, quais os casos em que os encargos com viaturas, motos e motociclos não são sujeitos a TA. No caso da alínea a), é irrefutável que muitas empresas necessitam de deter, no seu próprio património ativo, automóveis para a execução da atividade por estas desempenhada, como é o caso das empresas de transporte e de aluguer de viaturas. No que refere à exclusão da alínea b), percebe-se que o intuito do legislador é desincentivar a tributação em IRC dos encargos com viaturas, remetendo a sua tributação para a esfera pessoal dos trabalhadores que usufruem da sua utilização, sendo desta forma tributados em sede de IRS, de acordo com o estipulado no n.º 9), da alínea b), do n.º 3, do artigo 2.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)⁸⁶.

Tal como refere Avelar (2021),

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

A Tabela 4 apresenta o número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada com encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, entre os anos de 2020 e 2022, tendo em conta as diferentes taxas a aplicar, dependendo do custo de aquisição da viatura.

Tabela 4 - Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias sujeitos a tributação autónoma - número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada (euros)

Descrição/Anos em análise	2020	2021	2022	Média Anual
Nº de declarações M-22 com encargos com viaturas ligeiras de pass. e merc. (CA < 27.500 / CA >= € 27.500 e < € 35.000 / CA >= € 35.000)	110 622 / 17 151 / 20 972	112 722 / 16 983 / 21 107	114 700 / 16 711 / 20 918	112 681 / 16 948 / 20 999

⁸⁶ De acordo com o n.º 9), da alínea b), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS, consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente...os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.

Valores de despesa declarados (milhões de euros)	1 154 640 104 187 613 840 342 375 778	1 219 833 715 191 450 719 350 597 850	1 350 660 949 201 382 182 356 765 041	1 241 711 590 193 482 247 349 912 890
Taxa média em vigor no ano	10% / 27,5% / 35%	10% / 27,5% / 35%	10% / 27,5% / 35%	-
Receita coletada	115 464 010 51 593 806 119 831 522	121 983 372 52 648 948 122 709 247	135 066 095 55 380 100 124 867 764	124 171 159 53 207 618 122 469 511

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

Como é possível verificar na Tabela 4, o número de declarações “Modelo 22” com encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, aumentaram ligeiramente entre 2020 e 2022, embora pareçam estar a estabilizar, devido aos esforços e incentivos do Estado para que os sujeitos passivos optem por veículos menos poluentes. Ainda assim, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, movidos a combustíveis fósseis⁸⁷, não deixam de ser a que mais receita fiscal gera para os cofres do Estado, arrecadando no período em análise, em média, cerca de 300 milhões de euros anuais.

Quanto ao n.º 18, a par do revogado n.º 19⁸⁸, foi introduzido na legislação no âmbito da Reforma da Fiscalidade Verde, nomeadamente pela via da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, pretendendo o legislador incentivar as empresas a adquirir e utilizarem viaturas menos poluentes, ou seja, tem claramente uma finalidade extrafiscal. Foram inclusive, neste sentido, as indicações dadas à data da sua aprovação, pelo próprio Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais⁸⁹, ambos em funções à data, através do Despacho n.º 1962/2014, informando que a Reforma da Fiscalidade Verde deveria contribuir para a eco inovação

⁸⁷ Com exceção dos veículos movidos a Gás de Petróleo Liquefeito (GPL) ou a Gás Natural Veicular (GNV), que embora sejam combustíveis fósseis, são considerados pelo Estado como menos poluentes e, nesse sentido, são sujeitos a taxas de tributação autónoma menos penalizadoras face às viaturas homólogas movidas, tanto a diesel/gasóleo, como a gasolina.

⁸⁸ O n.º 19 foi revogado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro e dizia o seguinte: «No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GNV, as taxas as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3, são, respetivamente, de 7,5 %, 15 % e 27,5 %». Este n.º 19 foi fundido com o n.º 18, passando as viaturas movidas a GPL e a GNV a estarem sujeitas à mesma taxa que as viaturas híbridas *plug-in*.

⁸⁹ Eram à data da emissão do Despacho 1962/2014, de 7 de fevereiro (Disponível em <https://diariodarepublica.pt/>), o Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, Jorge Manuel Lopes Moreira da Silva e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Paulo de Faria Lince Nuncio.

e a eficiência na utilização de recursos, para a redução da dependência energética do exterior e para a indução de padrões de produção e de consumo mais sustentáveis.

Deste modo, é possível reduzir a sujeição às taxas de TA previstas no n.º 3, do artigo 88º, do CIRC, às taxas previstas no n.º 18 do mesmo artigo, caso um determinado veículo, dadas as suas características ambientalmente menos prejudiciais, assim o permita. Neste caso, o legislador entendeu, que no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km e no caso das viaturas ligeiras de passageiros movidas a gás de petróleo liquefeito (GPL) ou a gás natural veicular (GNV), estamos perante viaturas menos poluidoras e por isso devem ser sujeitas a taxas de TA significativamente mais baixas. Estas taxas viriam a ficar ainda mais baixas através da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2023, passando de 7,5 %, 15 % e 27,5 % para 2,5 %, 7,5 % e 15 %, respetivamente.

A Tabela 5 apresenta o número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada com encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* e movidas a GPL ou GNV, entre os anos de 2020 e 2022, tendo em conta as diferentes taxas a aplicar, dependendo do custo de aquisição da viatura.

Tabela 5 - Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in sujeitos a tributação autónoma - número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada

Descrição/Anos em análise	2020	2021	2022	Média Anual
Nº de declarações M-22 com encargos com viaturas ligeiras de pass. híbridas <i>plug-in</i> (CA < 27.500 / CA >= € 27.500 e < € 35.000 / CA >= € 35.000)	1 934 / 3 253 / 6 896	2 739 / 4 449 / 8 304	3 516 / 5 759 / 10 627	2 730 / 4 487 / 8 609
Valores de despesa declarados (milhões de euros)	15 575 997 / 32 215 893 / 100 557 994	26 819 215 / 48 047 015 / 128 631 391	36 360 965 / 70 940 887 / 177 442 900	26 252 059 / 50 401 265 / 135 544 095
Taxa média em vigor no ano	5% / 10% / 17,5%	5% / 10% / 17,5%	5% / 10% / 17,5%	-

Receita coletada	778 800 / 3 221 589 / 17 597 649	1 340 961 / 4 804 701 / 22 510 493	1 818 048 / 7 094 089 / 31 052 507	1 312 603 / 5 040 127 / 23 720 217
Nº de declarações M-22 com encargos com viaturas ligeiras de pass. movidas a GPL ou GNV (CA < 27.500 / CA >= € 27.500 e < € 35.000 / CA >= € 35.000)	322 / 45 / 73	696 / 86 / 127	869 / 134 / 162	629 / 88 / 121
Valores de despesa declarados (milhões de euros)	2 116 248 / 360 559 / 641 656	5 268 188 / 812 021 / 1 085 394	8 759 208 / 1 352 685 / 1 581 548	5 381 215 / 841 755 / 1 102 866
Taxa média em vigor no ano	7,5% / 15% / 27,5%	7,5% / 15% / 27,5%	7,5% / 15% / 27,5%	-
Receita coletada	158 719 / 54 084 / 176 455	395 114 / 121 803 / 298 483	656 941 / 202 903 / 434 926	403 591 / 126 263 / 303 288

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

Como é possível verificar na Tabela 5, o número de declarações “Modelo 22” com encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* e movidas a GPL ou GNV, têm aumentado consideravelmente, desde 2020, confirmando-se assim, que a finalidade extrafiscal pretendida pelo Estado, ao sujeitar este tipo de viaturas a taxas menos penalizadoras, vem sendo atingida, em contrapartida da estabilização do número de declarações com viaturas ligeiras de passageiros e mercadorias movidas a gasóleo e gasolina, já analisada.

Por fim, a atual versão do n.º 20 do artigo 88.º do CIRC, foi introduzida pela via da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2023, sofrendo posteriormente alterações através da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2024. De acordo com o n.º 20, são sujeitos a TA à taxa de 10%, os encargos com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, caso o valor de aquisição destes ultrapasse os 62.500€ e, caso não se encontrem excluídos de tributação por estarem afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo ou caso não sejam

tributadas sendo em sede de IRS, de acordo com o estipulado no n.º 9), da alínea b), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS, na esfera do usufrutuário.

A introdução deste n.º 20, tem sido alvo de alguma controvérsia por parte da doutrina, principalmente devido a dois fatores. Um deles está relacionado com a retroatividade associada a esta TA, que advém do facto de, desde a entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011, estarem totalmente excluídas da TA, todos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, independentemente do seu custo de aquisição. Ora, tendo em conta que os custos de aquisição deste tipo de viaturas são, por norma, consideravelmente superiores à média, tendo como comparação viaturas da mesma classe, acontece que viaturas adquiridas em anos anteriores a 2023, mas que, por exemplo, ainda não estejam totalmente depreciadas para efeitos fiscais, estes encargos com depreciações passarão a ser totalmente sujeitos a TA, ao contrário do que acontecia anteriormente, onde a parte do custo de aquisição superior a 62.500€, somente não seria considerada para efeitos fiscais⁹⁰. O mesmo acontece com outros tipos de encargos, que efetuados ou suportados pelo sujeito passivo e que estejam relacionados com este tipo de veículos, também serão sujeitos a TA, independentemente da data de aquisição da viatura, ou seja, podemos dizer que, de forma indireta, a origem deste imposto advém de uma ação desencadeada no passado, que foi a aquisição da viatura com um custo de aquisição superior a 62.500€, podendo estar aqui em causa, mais uma vez, no que a tributações autónomas diz respeito, a violação do princípio da não retroatividade.

Recorde-se que, já no passado, aquando da introdução da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que aumentou a taxa de TA a aplicar em despesas de representação e em viaturas ligeiras de passageiros, de 5% para 10%, foi gerada bastante controvérsia, isto porque a Lei foi publicada em dezembro de 2008 com efeitos a 1 de janeiro desse mesmo ano, ferindo assim o princípio da retroatividade da lei (artigo 103º CRP), que estabelece que não pode existir cobrança de tributo sobre factos que aconteceram antes da entrada em vigor da Lei, conduzindo esta situação, a um aumento substancial do número de processos em tribunal, encaminhados posteriormente até ao Tribunal Constitucional. Foi deste órgão que resultou a célere decisão proferida no Acórdão n.º 617/2012, Processo n.º

⁹⁰ Tendo por base o , artigo 1.º, n.º 4, alínea a) da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, (Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/467-2010-334374>), posteriormente alterado pelo artigo 24º da Lei n.º 82.º-D/2014, de 31 de dezembro. (Consultado em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=2253&pagina=1&ficha=1).

150/12, 19 de dezembro de 2012 (Relator: Conselheiro João Mariano)⁹¹, onde ficou decidido, «[j]ulgar inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da CRP, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que fazia retroagir a 1 de janeiro de 2008, a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) (...)», atual artigo 88º, n.º3, do CIRC.

Um segundo ponto que gostaríamos de argumentar, passa pelo facto de, se até aqui o legislador incentiva claramente à aquisição de veículos menos poluentes, tentando alterar os hábitos comportamentais dos empresários portugueses, incentivando-os principalmente a adquirirem veículos elétricos, isentando esta classe de qualquer tipo de TA, é bastante dúbio o objetivo desta alteração legislativa, pois se este eram os menos poluentes no passado, também o continuam a ser no presente. As únicas justificações possíveis vão ao encontro daquelas que se podem aplicar à generalidade das tributações autónomas, que são, por um lado, a procura de aumento da receita fiscal pela via da TA e por outro, o combate à evasão fiscal, devido à clara perceção do legislador de que, independentemente do seu esforço, continuam a existir abusos dos sujeitos passivos, utilizando viaturas para fins privados, embora façam parte do ativo da empresa. Também o facto de, desta forma, a norma ir ao encontro do limite de custo de aquisição aceite fiscalmente, que já vigorava no artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, alterado pelo artigo 24º da Lei n.º 82.º-D/2014, de 31 de dezembro, nos parece ter sido uma das razões para esta alteração.

Ainda assim, caso o seu custo de aquisição não seja superior a 62.500€, não deixam de ser os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, os únicos não sujeitos a TA, no entanto, tendo em conta o tecido empresarial português, constituído essencialmente por Microempresas⁹² e Pequenas Empresas⁹³, parece-nos difícil o acesso aos tipos de viaturas que apresentam as taxas mais baixas e que garantam o cumprimento dos mesmos objetivos que os carros movidos a combustíveis fósseis.

Em suma, importa ter presente que a TA incidente sobre encargos com viaturas, tem subjacente a consideração de que a utilização pelas empresas, de viaturas superiores a um

⁹¹ Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120617.html>.

⁹² Nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, as Microempresas são as empresas que empregam menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

⁹³ Nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, as Pequenas Empresas são as empresas que empregam menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

determinado valor, não tem justificação integralmente empresarial (Dinis, 2022). Neste sentido, vão inclusive as decisões arbitrais do CAAD, nos Processos n.º 30/2021-T, de 15 de setembro de 2021 e n.º 57/2017-T, de 28 de maio de 2017⁹⁴.

No entanto, tal como refere Portugal (2015), desde o surgimento das tributações autónomas existem sujeitos passivos que pagam mais imposto, a este título, do que da coleta de IRC. É certo que, aparentemente, se apresentam taxas mais baixas para os veículos exclusivamente movidos a energia elétrica, para os híbridos *plug-in* e até mesmo para os movidos a GNV, contudo estes são uma grande minoria e estão, principalmente, ao alcance de detentores de elevada capacidade contributiva.

3.3. Ajudas de custo e compensação do trabalhador pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal

As ajudas de custo e as compensações pagas aos trabalhadores pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal, são atualmente, uma das muitas realidades que são tributadas autonomamente e que se enquadram nas situações em que a TA tem como objetivo tributar em sede de IRC o que não consegue tributar em sede de IRS. (Ferreira, 2015)

A TA à taxa de 5%⁹⁵, incidente sobre as ajudas de custo e compensações atribuídas a trabalhadores pelo uso da sua viatura própria em prol da entidade patronal, foi instituída na legislação portuguesa em 2005, com a entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para esse mesmo ano.

Atualmente dispõe o n.º 9 do artigo 88º do CIRC o seguinte:

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.

⁹⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

⁹⁵ Tal como todas as Tributações Autónomas presentes no artigo 88º do CIRC, de acordo com o n.º 14 deste diploma, a referida taxa é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa. (Este facto será analisado numa subsecção do capítulo mais à frente).

Tal como descrito na norma e o próprio nome indica, tanto as ajudas de custo, como as compensações por deslocações em viatura própria ao serviço da entidade patronal, são nada mais que valores monetários atribuídos pela entidade patronal aos seus colaboradores, com objetivo de os compensar por despesas extraordinárias por si suportadas, mas que foram incorridos em favor e ao serviço da sua empresa, ou seja, foram contraídas para fins profissionais e não pessoais.

Relativamente às ajudas de custo, têm principalmente como objetivo, ressarcir o trabalhador relativamente a gastos que este tenha ocorrido no âmbito de deslocações ao serviço da empresa, normalmente, passagens aéreas, refeições, dormidas ou estadas completas, sem que exista ou venha a existir algum documento de suporte em nome da mesma, como por exemplo, faturas como NIF da entidade. Por sua vez, as compensações pelas deslocações feitas pelo trabalhador com recurso à sua viatura pessoal, mas ao serviço da entidade patronal, são definidos como montantes que visam a compensação de tal deslocação.⁹⁶

Embora os conceitos anteriormente descritos pareçam de simples perceção, pode existir, por vezes, alguma “confusão” deste tipo de encargos com o conceito de despesas de representação, conceito anteriormente analisado. No entanto, parece-nos claro que as despesas de representação distinguem-se com alguma facilidade das ajudas de custo e compensações a colaboradores por utilização da sua viatura pessoal ao serviço da entidade patronal, pois as primeiras são encargos suportados com receção, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes, fornecedores, ou a qualquer outro tipo de terceiros, enquanto que as segundas têm como objetivo compensar o colaborador por gastos por si incorridos no âmbito da prestação de serviços em nome da sua empresa, devendo por isso, estes últimos, estarem devidamente

⁹⁶ A respeito desta definição, vejam-se os Acórdãos do TCAS (todos disponíveis em: <https://www.dgsi.pt/>), Processo n.º 1154/09.6BELRS, de 19 de Maio de 2024 (Relatora: Susana Barreto), Processo n.º 2942/12.1BELRS, de 11 de novembro de 2021 (Relatora: Catarina Almeida e Sousa) e Processo n.º 588/13.6BEALM, de 31 de Outubro de 2019 (Relatora: Cristiana Flora), que por sua vez, todos eles remetem para o Acórdão do TCAN, Processo n.º 00764/13.1 BEPNF, de 10 de novembro de 2016 (Relator: Ana Patrocínio), onde se encontra harmonizado que: “A expressão «ajudas de custo», devidamente enquadrada no contexto laboral, significa que estamos perante montantes colocados à disposição do trabalhador para compensar os custos que este suportou ao serviço da entidade patronal. Estas importâncias não devem ser consideradas rendimento para efeitos tributários (e muito menos remuneração) porque não representam nenhum acréscimo patrimonial, destinando-se apenas a compensar gastos que afetam negativamente a esfera patrimonial do trabalhador e que devam ser imputados à sua atividade laboral e no interesse da sua entidade empregadora.”

justificados e comprovados, podendo tais valores ficar, inclusive, dispensados da sujeição a TA, caso sejam refaturados ao cliente.

Assim, a TA só se exige quando os encargos não tenham sido faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, de acordo com o estabelecido no normativo⁹⁷, sob pena de, caso este último cenário se verifique, serem aceites como custo fiscal em sede de IRC, de acordo com a alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, do CIRC⁹⁸ e não serem sujeitas a TA, ou seja, somente estaremos perante a incidência deste tributo, caso os encargos aqui em análise não sejam, nem faturados a clientes, nem sujeitos a tributação em sede de IRS na esfera do colaborador.

A conjugação da alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, do CIRC com o n.º 9 do artigo 88º do mesmo normativo, acaba por ser bastante relevante em termos de abordagem fiscal aos encargos com ajudas de custo e compensações por deslocações em viatura própria do trabalhador, levantando assim, na nossa opinião, cinco cenários possíveis, relativamente ao tratamento fiscal de tais despesas, dos quais, partilham também Marques (2022) e Santos (2015) que são:

- a) Caso o valor das ajudas de custo ou compensações estejam expressamente mencionadas na faturação emitida ao cliente e internamente exista o devido controlo e mapeamento, tendo em conta os requisitos explícitos na alínea h), do n.º1, do artigo 23º-A, do CIRC, então o gasto será fiscalmente aceite de acordo com o n.º1, do artigo 23º, também do CIRC e não haverá qualquer sujeição a TA;
- b) Numa situação ligeiramente diferente da anterior, caso exista uma expressa menção dos valores de despesa incorridos com ajudas de custo ou compensações

⁹⁷ Os limites relativos às ajudas de custo e às compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal estão legisladas num regime próprio, nomeadamente na Portaria 1553-D, de 31 de dezembro, após Decreto-Lei 137/2010, de 28 de dezembro, e Lei 66-B/2012, de 31/12. Estes valores máximos presentes em tais normativos destinam-se à Função Pública, no entanto são estes que regem os limites máximos para a isenção de IRS e Segurança Social.

⁹⁸ Artigo 23º-A - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais: «1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário».

na faturação emitida ao cliente, mas não exista qualquer controlo ou mapeamento interno de tais despesas, pode-se dizer que, de acordo com o estabelecido alínea h), do n.º1, do artigo 23º-A, do CIRC, o sujeito passivo não possui meios de prova adequados para suportar tais despesas e, nesse sentido, as mesmas não poderão ser aceites fiscalmente ao abrigo do n.º 1, do artigo 23º, do CIRC. No entanto, também não estarão sujeitas a TA, uma vez que o n.º 9, do artigo 88º, do CIRC apenas tem como critérios para sujeitar a TA as despesas com ajudas de custo ou compensações, caso estas não sejam, nem faturadas a cliente, nem tributadas em sede de IRS;

- c) Caso os encargos em análise não sejam faturados a cliente, mas exista um controlo ou mapeamento de suporte interno que cumpra com os requisitos estabelecidos na alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, do CIRC, então estes gastos serão aceites fiscalmente ao abrigo do n.º 1, do artigo 23º, do CIRC, embora sejam sujeitos a TA à taxa de 5% (15% caso a entidade apresente prejuízo fiscal) de acordo com o n.º 9, do artigo 88º, do CIRC;
- d) Em sentido parcialmente distinto, caso tais encargos não sejam faturados ao cliente, nem exista nenhum mapa de controlo interno que garanta a devida documentação dos mesmos de acordo com a alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A do CIRC, então estes para além de não serem fiscalmente dedutíveis, de acordo com o n.º 1, do artigo 23º, do CIRC, também serão sujeitos a TA à taxa de 5% (15% caso a entidade apresente prejuízo fiscal) de acordo com o n.º 9 do artigo 88º, do CIRC;
- e) Por fim, o caso menos duvidoso, diz respeito ao facto de, se os encargos em questão estiverem sujeitos a tributação em sede de IRS na esfera dos respetivos beneficiários, pelo facto de ultrapassarem os limites legais fixados, o custo será dedutível e não estará sujeito a TA. Caso assim não fosse estaríamos perante uma dupla tributação do mesmo facto;

De forma ainda mais resumida mas bastante completa, decidimos elaborar a Tabela 6, onde constem todos os possíveis cenários e o respetivos tratamentos fiscais mencionados anteriormente e, para isso, recorreremos à tabela elaborada por Martins (2022, p. 407) e procedemos à respetiva adaptação (com sublinhado e negrito nosso), uma vez que, na tabela da autora, não consta o cenário mencionado anteriormente na alínea b).

Tabela 6 – Tratamento fiscal das ajudas de custo

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

Fonte: Adaptado de Martins (O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 2022, p. 407)

Após a análise anteriormente efetuada, pode-se concluir que o objetivo do legislador, ao tributar autonomamente as ajudas de custos ou compensações aos colaboradores por deslocação em automóvel próprio, é reduzir ao “estritamente necessário” este tipo de despesas, dado que, muitas vezes, estas são utilizadas como pretexto para pagamentos disfarçados de salários, pois este tipo de despesas, para além de poderem diminuir o lucro tributável da entidade pela via do aumento dos gastos, que por sua vez leva a menos IRC a pagar, por vezes também são vistas como uma forma de aumentarem o salário líquido do trabalhador, uma vez que estes tipos de compensação não são sujeitos a IRS na esfera do trabalhador (desde que os valores pagos sejam inferiores aos limites estabelecidos pela Portaria 1553-D, de 31 de dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro, e Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE/2013).

De opinião similar, partilha Marques (2022, p. 41), ao referir que, com esta TA,

o legislador pretende apenas que possam ser efetuados ou suportados os encargos que se afigurem necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, sendo de acrescer ao resultado líquido o montante dos encargos que não beneficiam da dedutibilidade fiscal e de aplicar a tributação autónoma (*fringe benefits*).

Também Ferreira (2015, pp. 33-34), que dissertou especificamente sobre este tipo de TA, concorda com esta razão para o surgimento da mesma, referindo que,

[u]ma outra justificação para a tributação das ajudas de custo é o fato destas serem suscetíveis de diminuir o lucro tributável, uma vez que são despesas de fácil manipulação.

Para atenuar o efeito das ajudas de custo no lucro tributável, que se traduz numa perda de receita fiscal, o legislador passou a incluí-las nas despesas sujeitas a TA, quando é admitida a sua dedução nos termos do artigo 23º, do CIRC, as empresas podem deduzi-las, sob cumprimento de determinadas condições, ao lucro tributável, sendo esse benefício anulado com o pagamento das ajudas de custo.

Por fim, ainda relativamente à tributação desta despesa em específico e tal como refere também Avelar (2021), gostaríamos de frisar que, na nossa opinião, em determinadas situações em que seja possível, por parte da AT, chegar à conclusão que os encargos incorridos com ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa, independentemente de terem sido ou não faturados ao cliente, foram efetuados e são claramente necessários e afetos à atividade empresarial de uma determinada sociedade, verificando-se inclusive, por esses mesmos motivos, a sua dedutibilidade para efeitos de apuramento da matéria coletável, não nos é possível encontrar uma justificação extrafiscal para este tipo de TA, a não ser o claro objetivo de obtenção de receita⁹⁹.

De acordo com o n.º16 do artigo 88º do CIRC, esta taxa de TA não é aplicável aos sujeitos passivos que se encontrem abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável.

A Tabela 7 apresenta o número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada com ajudas de custos e compensações do trabalhador pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal, entre os anos de 2020 e 2022.

⁹⁹ A este respeito, veja-se também a opinião de Carvalho (2017), ao referir que «(...) cumpridas as referidas condições, será inquestionável que a Administração Tributária terá ao seu dispor todos os elementos para verificar se, efetivamente, as ajudas de custo e compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador foram incorridas exclusivamente no interesse da empresa (...)».

Tabela 7 - Ajudas de custo e compensações do trabalhador pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal sujeitas a tributação autónoma - número de declarações, os valores declarados e a receita fiscal coletada

(euros)

Descrição/Anos em análise	2020	2021	2022	Média Anual
Número de declarações M-22 com despesas com ajudas de custos	70 979	75 164	82 569	76 237
Valores de despesa declarados (milhões de euros)	1 182 125 710	1 334 538 893	1 534 109 284	1 350 257 962
Taxa em vigor no ano	5%	5%	5%	-
Receita coletada	59 106 286	66 726 945	76 705 464	67 512 898

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

Como é possível verificar na Tabela 7, as declarações com a tipologia de despesa em análise, têm aumentado gradualmente desde 2020 a 2022. Tal como nas despesas de representação, também se pode dizer que este aumento está, principalmente, relacionado com o fim do estado de calamidade provocado pelo vírus da Covid-19, uma vez que também as ajudas de custo e as compensações do trabalhador pelo uso de viatura própria, ao serviço da entidade patronal, como o próprio nome indica, têm implícito a deslocação do trabalhador, algo que durante este período conturbado da história mundial, não era possível.

Com uma média de 68 milhões de euros anuais, entre 2020 e 2022, a TA sobre as ajudas de custo e compensações do trabalhador pelo uso de viatura própria, é a segunda tipologia de despesa que mais receita fiscal gera ao Estado, ficando atrás, somente da receita gerada com encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

3.4. O agravamento da tributação autónoma em caso de prejuízo fiscal

Conforme tem vindo a ser referido em várias notas de rodapé deste capítulo, todas as taxas e respetivas despesas sujeitas a TA referidas e analisadas até aqui, podem ser vir a ser acrescidas em 10 pontos percentuais, de acordo com o previsto no n.º 14, do artigo

88º, do CIRC. Para que isso aconteça é necessário que uma determinada entidade apresente um “lucro fiscal negativo”, ou seja, prejuízo fiscal¹⁰⁰.

Desta forma, diz-nos o n.º14 do artigo 88º o seguinte:

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.

Esta norma foi inserida no CIRC em 2011, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro¹⁰¹, constituindo «uma medida adicional de desincentivo às despesas acima mencionadas, uma vez que se entende que uma empresa que apresenta prejuízo fiscal não deverá ter capacidade para incorrer neste tipo de despesas (consideradas não essenciais para a sua atividade) (Avelar, 2021).

Pelas palavras de Sousa e Silva (2016), «o legislador pretende compensar a falta de receita resultante da fuga fiscal. No seu entender, parte do prejuízo fiscal apresentado pela entidade pode ser fruto de gastos dedutíveis que a empresa incorreu de forma abusiva com a intenção de pagar menos imposto».

Também na jurisprudência, nos Acórdãos do CAAD, Processo n.º 630/2017-T, de 28 de junho de 2018 e Processo n.º 108/2021-T, de 15 de dezembro de 2021¹⁰² é referido que a função das tributações autónomas é «desincentivar e reprimir a realização, por parte das empresas, de despesas que o legislador considera como económica, social e fiscalmente anómalas e indesejáveis, à luz dos valores, princípios e regras do sistema fiscal», resultando assim, da leitura do n.º 14 do artigo 88º do CIRC que, «[...] de forma inequívoca, a maior censurabilidade ético-jurídica da realização das despesas sujeitas TA quando os sujeitos passivos apresentam *prejuízos fiscais*, assim se justificando o respetivo agravamento em 10 pontos percentuais.» Este agravamento tem por isso «(...) o objetivo

¹⁰⁰ Note-se que o lucro ou prejuízo fiscal não é equivalente ao lucro ou prejuízo contabilístico. De acordo com o estabelecido no n.º 2 do artigo 3º do CIRC, o lucro tributável para efeitos de IRC (que sendo negativo designa-se prejuízo fiscal), relativo a um determinado período «é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos(...)» do CIRC e é apurado por norma aquando do preenchimento da “Declaração Modelo 22”. Por sua vez, o resultado contabilístico (lucro ou prejuízo) de um determinado período é aquele que constar no campo do “Resultado Líquido do Período” da Demonstração de Resultados por Natureza.

¹⁰¹ Aprovou o Orçamento de Estado para 2011.

¹⁰² Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

regulatório de desincentivar a realização de despesas destituídas de racionalidade económica, ou seja, de discutível essencialidade ou imprescindibilidade empresarial (...). Ele assume, por isso, uma natureza quase sancionatória das taxas de TA, obrigando ao estabelecimento de umnexo mais estrito entre o facto tributário que se pretende reprimir (i.e, despesas indesejáveis cumuladas com a apresentação de prejuízos fiscais) e o agravamento da taxa através do qual se pretende proceder a essa repressão».

Tendo em conta os factos acima mencionados e considerando a TA mais elevada, designadamente a presente no n.º 2, do artigo 88º, do CIRC, que incide sobre despesas não documentadas feitas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos de IRC, que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda sobre os que exerçam atividades sujeitas a imposto especial de jogo, que é de 70%, conclui-se que este n.º14 do artigo 88º pode originar taxas de TA até 80%¹⁰³.

Destaque para o caso especial dos grupos de sociedades que optem pelo “Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades” (RETGS)¹⁰⁴, onde, tendo em conta o disposto no n.º 22, do artigo 88º, do CIRC, o prejuízo fiscal a considerar para efeitos de agravamento será o resultado da soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados em todas as declarações “Modelo 22” de cada uma das sociedades do grupo, de acordo com o artigo 70º do mesmo diploma¹⁰⁵.

No entanto, é de salientar que existem casos excepcionais onde é possível que uma determinada entidade que tenha apurado prejuízo fiscal não seja sujeita a esta agravante dos 10 pontos aquando do cálculo das suas tributações autónomas. O principal é a “regra geral” que se encontra previsto no n.º 15, do artigo 88º, do CIRC, aditada com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, e retira da sujeição a este agravamento as entidades que apresentem prejuízo fiscal no ano de início de atividade e no ano seguinte. Mais recentemente, devido à crise provocada pela pandemia do *COVID-19*, que trouxe

¹⁰³ É de evidenciar que este agravamento das taxas de Tributação Autónoma não se aplica aos sujeitos passivos que se aplique o regime simplificado, de acordo com o n.º16 do artigo 88º do CIRC.

¹⁰⁴ Artigo 69.º do CIRC - Âmbito e condições de aplicação: «1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo. 2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto (...).

¹⁰⁵ Artigo 70.º do CIRC - Determinação do lucro tributável do grupo: «1 - Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento)».

consigo várias consequências negativas à maioria das entidades, condicionando as suas atividades, principalmente a praticada pelas cooperativas e pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas¹⁰⁶, foram adotadas pelo Governo medidas ainda mais excecionais no que diz respeito à agravante aqui em análise. Referimo-nos assim às medidas estabelecidas pelo artigo 375º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro¹⁰⁷, que retirou da incidência da norma prevista no n.º 14, do artigo 88º, do CIRC as tipologias de entidades acima referidas, relativamente aos períodos de tributação de 2020 e 2021, caso o sujeito passivo tivesse «obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos», ou quando os «períodos de tributação de 2020 e 2021 correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes».

Tendo em conta que medidas estabelecidas pelo artigo 375º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, deixavam de produzir efeitos no final do período tributável de 2021, mas visto que ainda não se encontravam reunidas condições mínimas de saúde pública para voltar à normalidade relativamente ao estado de calamidade provocado pela *Covid-19*, foram adotadas disposições bastante semelhantes às que já estavam em vigor, através da aprovação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro. Assim, de acordo com o artigo 230º da Lei anteriormente mencionada¹⁰⁸, ficaram excluídas da sujeição ao agravamento previsto no n.º 14, do artigo 88º, do CIRC relativamente aos períodos de tributação de

¹⁰⁶ Conceitos definidos com base nos critérios presentes no artigo 2º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, posteriormente alterado pelos Decreto-Lei n.º 143/2009, Decreto-Lei n.º 81/2017 e Decreto-Lei n.º 13/2020.

¹⁰⁷ Artigo 375º - Disposição transitória no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
1 - O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando o sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

2 - O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é igualmente aplicável, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

3 - O disposto nos números anteriores apenas é aplicável às cooperativas e às micro, pequenas e médias empresas, de acordo com os critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

¹⁰⁸ Artigo 230.º - Regime excecional no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas - O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2022 e 2023, quando: a) O sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos; b) Estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

2022 e 2023, todas as entidades (não só as previstas no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro) que tenham «obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos», bem como aquelas a que os períodos tributáveis acima mencionados «correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes».

Esta “não aplicação” do n.º 14, do artigo 88º, do CIRC não vigorará a partir do período de tributação de 2024, pois como é possível verificar, a norma extraordinária prevista no artigo 230º, da Lei n.º 24-D/2022, termina no período de tributação de 2023 e não houve qualquer menção à sua prolongação na Lei n.º 82/2023 que aprovou o Orçamento de Estado para 2024.

Concluimos assim que, apesar do objetivo primordial das “taxas base” de TA ser pacificamente aceite pela doutrina, o mesmo não se pode dizer desta agravante em caso de prejuízo fiscal, o que tem levado a algumas críticas. As principais razões que levam a esta discordância são, por um lado, o facto de as “taxas base” já terem implícito o objetivo de prevenir ou compensar eventuais fugas aos impostos e serem por si só consideradas elevadas e, por outro, o facto de serem as empresas que apresentam prejuízo fiscal a suportar a maior carga fiscal face às que apresentam lucro tributável, sendo por isso mais penalizadas, acaba por ser também um pouco controverso.

No nosso entendimento, esta agravante tem sim como fundamento principal a obtenção de receita fiscal e devia ser posta em causa a sua continuação no sistema fiscal português, pois inclusive, de acordo com as mais recentes estatísticas partilhadas pela AT e como é possível verificar na Tabela 8, entre os anos de 2020 e 2022, anos estes em que não se aplicou normalmente o n.º14 do artigo 88º do CIRC devido à legislação excecional supramencionada, aditada como reação às situações adversas provocadas pelo estado pandémico mundial, as Declarações Modelo 22 com prejuízo fiscal diminuíram em cerca de 8,9%, mesmo aumentado o número declarações entregues durante esse mesmo período em 7,7%, sendo que seria de esperar o contrário, ou seja, que as empresas aproveitassem o facto da penalização estar “suspensa” para praticar um planeamento fiscal mais agressivo, o que não se verificou.

Tabela 8 - Nº de Declarações M22 entregues entre 2020 e 2022 e respetivo resultado fiscal presente nas mesmas

Designação/ Ano	2020	2021	2022	Var. (%) 2020/2021	Var. (%) 2021/2022	Var. (%) 2020/2022
Total Das Declarações	521 985	540 719	562 049	3,6%	3,9%	7,7%
C/ Lucro Tributável	231 326	265 649	287 252	14,8%	8,1%	24,2%
C/ Resultado Fiscal = 0	86 496	88 385	88 743	2,2%	0,4%	2,6%
C/ Prejuízo Fiscal	204 163	186 685	186 054	-8,6%	-0,3%	-8,9%

Fonte: Adaptado de Estatísticas de IRC da AT (Mapa 7). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

Conclusão

Desde a sua introdução no ordenamento tributário português, em 1990, as tributações autónomas têm-se consolidado como um dos mecanismos fiscais mais relevantes no combate à evasão e à fraude fiscal, ao incidir sobre despesas empresariais que, frequentemente, podem representar zonas de ambiguidade entre esfera pessoal e profissional. Assim, é hoje uniforme na jurisprudência e doutrina nacional que a *ratio legis* subjacente à TA apresenta duas vertentes. A primeira é a de tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS e a segunda é a de desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu, que são suportadas pelo sujeito passivo com intuito principal de diminuir a matéria coletável e, conseqüentemente, o IRC coletado pelo Estado, consubstanciando-se numa forma de evasão fiscal. São exemplo disso os encargos com viaturas, despesas de representação e ajudas de custo.

Por outro lado, o seu impacto em termos de receita fiscal revela-se incontornável: as tributações autónomas geram, em média, cerca de 450 milhões de euros anuais de receita fiscal, uma contribuição bastante considerável e que tem servido como mais uma forma de consolidação das contas públicas. Esta função arrecadatória das tributações autónomas reforça a sua importância como instrumento fiscal, sobretudo em períodos de maior exigência orçamental, uma vez que os contribuintes são sujeitos a TA, mesmo apresentando resultados negativos.

A análise legislativa e constitucional da TA levanta, contudo, algumas questões, tanto sobre a sua natureza e adequação no âmbito do CIRC, como também sobre a sua constitucionalidade à luz do n.º 2, do artigo 104º, da CRP.

Relativamente à natureza da TA, concluímos que, embora o legislador tenha recorrido ao conceito de “taxa” para titular o artigo 88º do CIRC, parece-nos que não subsistem dúvidas que a TA constitui uma prestação pecuniária, unilateral e coativa, assumindo assim a figura de um imposto, regulado no seio do CIRC.

Este facto levou-nos a abordar outra questão para a qual a doutrina e a jurisprudência ainda não chegaram a uma harmonização, mas para a qual, com este trabalho conseguimos tomar uma posição. A questão está relacionada com a presença da TA, um imposto que atinge principalmente manifestações ocasionais e/ou mediatas da capacidade contributiva, ou seja, um imposto com características predominantemente de imposto indireto (embora não possa ser considerado um imposto sobre o consumo, uma vez que

as tributações autónomas não fazem parte do preço final a pagar pelo consumidor), que incide, principalmente, sobre despesas e que apresenta uma formação instantânea e de obrigação única, no CIRC, que regula a aplicação do IRC, um imposto direto sobre o rendimento, de formação contínua e obrigação periódica.

No nosso entender, parece-nos que a opinião proferida no Processo n.º 209/2013-T do CAAD¹⁰⁹, é uma das mais equilibradas para todos os efeitos e da qual partilhamos, ou seja, não sendo possível considerar-se um imposto sobre o consumo, mas que também não incide diretamente sobre nenhum tipo de rendimento, a TA é nada mais que «(...) uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento».

Relativamente à questão da (in)constitucionalidade das tributações autónomas, é verdade que, de acordo com o n.º 2, do artigo 104º, da CRP, a tributação das empresas deve incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real, facto que não se verifica no caso das tributações autónomas, uma vez que incidem praticamente só sobre despesas e, nesse sentido, tem sido posta em causa a constitucionalidade das mesmas. De acordo com a decisão do TC, proferida no Acórdão n.º 197/2016, de 13 abril de 2016, Processo n.º 465/2015 (Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha)¹¹⁰, «(...) a tributação autónoma não põe em causa o princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real (...)», sendo esta uma das decisões mais apaziguadoras, no entanto, na nossa opinião a escolha do advérbio “fundamentalmente”, por parte do legislador é uma das chaves para concluir sobre esta questão, uma vez que cremos que o mesmo foi escolhido propositadamente, de modo a deixar espaço para alguma flexibilidade, possibilitando a criação de exceções em prol de uma distribuição mais justa dos encargos tributários e de um combate eficaz à evasão fiscal, como é o caso da TA, que, por esse motivo, não é considerada inconstitucional.

Ainda em termos de legitimidade constitucional, concluiu-se com este trabalho que as tributações autónomas cumprem princípios fundamentais do sistema fiscal português, nomeadamente o da capacidade contributiva e o da justiça fiscal. Ao tributar determinadas despesas das empresas, as tributações autónomas procuram prevenir o uso de gastos dedutíveis como forma de reduzir artificialmente a base tributável em sede de IRC, garantindo assim que o imposto sobre o rendimento reflete, tanto quanto possível, o rendimento real das empresas. Esta abordagem reforça a transparência e a equidade fiscal

¹⁰⁹ Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

¹¹⁰ Disponível e consultado em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

e, por sua vez, contribui para a sustentabilidade das receitas do Estado, assegurando um financiamento mais robusto para políticas públicas essenciais.

No que diz respeito à análise dos diferentes tipos de despesas sujeitas a TA, a nosso labor prendeu-se em expor, quais as tipologias de despesas sujeitas a TA em sede de IRC no sistema fiscal português, quais os fundamentos para o seu surgimento e existência e, também, quais os litígios mais relevantes que têm sido resolvidos nos tribunais portugueses e que têm contribuído para uma aplicação segura da letra da lei em Portugal, refinando e harmonizando a aplicação da jurisprudência de modo a que casos iguais ou semelhantes sejam resolvidos no mesmo sentido. Achamos, por isso, relevante adicionar à conclusão do nosso estudo uma curta conclusão sobre cada uma das tipologias de despesa sujeitas a TA.

No que diz respeito à tributação sobre as despesas não documentadas, esta foi a primeira a surgir no ordenamento jurídico português, sendo também a que apresenta a maior taxa aplicável, uma vez que incide sobre despesas que não têm associado qualquer documento de suporte, nem se sabe qual o beneficiário das mesmas e, por isso, pode assumir claramente várias formas de fraude e evasão fiscal. Esta falta de documentação de suporte para tais gastos, veda igualmente a dedução destas despesas aquando do apuramento do lucro tributável, pois desta forma, não é possível concluir face à relação entre o gasto e a finalidade empresarial praticada.

De seguida, no que diz respeito à TA aplicável às despesas oriundas de montantes pagos ou devidos a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e sujeitas a um regime fiscal mais favorável, por norma, subentende-se que estas despesas refletem uma situação de não tributação no país de destino e, por isso, o legislador nacional decidiu penalizá-las de forma semelhante às despesas não documentadas. Contudo, ao contrário destas últimas, os montantes pagos a estas pessoas singulares ou coletivas podem vir a ser dedutíveis para efeitos fiscais, desde que devidamente comprovados, não bastando, no entanto, a exibição de documentos escritos, como por exemplo faturas ou contratos celebrados entre as partes, devendo o objeto da prova ser algo que demonstre qual o facto comercial que esteve na origem do pagamento do montante em causa e que surge como custo a deduzir em sede de IRC.

Quanto à distribuição de lucros por entidades sujeitas a IRC a sujeitos total ou parcialmente isentos deste imposto, o legislador pretende, através da TA, desencorajar a transmissão artificialmente das partes de capital para uma entidade isenta, antes da colocação

à disposição do dividendo, com o propósito de se beneficiar da respetiva isenção, não cobrando assim o devido IRC, ou seja, pretende evitar práticas de "lavagem de dividendos".

Por outro lado, com a TA incidente sobre despesas ou encargos associados a indemnizações, compensações e bónus destinados a gestores, administradores ou gerentes, visam, por um lado, limitar os chamados "*golden parachutes*", que são nada mais que elevadas compensações concedidas por cessação de funções a gestores, administradores ou gerentes e, por outro, dissuadir ou restringir a atribuição de remunerações variáveis e bónus a estas personalidades, quando estes assumem valores substancialmente elevados.

Por último, decidimos concluir de forma conjunta no que diz respeito aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias e motociclos, às despesas de representação e ainda, às ajudas de custo e compensações ao trabalhador por deslocação em viatura própria, ao serviço da entidade patronal, uma vez que, na nossa opinião, entre outras razões, todos estes tipos de despesa são sujeitas a TA por um motivo primordial, que se prende com o facto de, todas elas poderem ser consideradas uma distribuição de rendimentos a terceiros encapotada (em monetário ou em espécie, no caso do usufruto das viaturas), rendimentos esses que não são tributados em sede de IRS na esfera dos seus beneficiários, que representam um exfluxo financeiro por parte da entidade e, para além disso, ainda são considerados como gastos aceites fiscalmente. Estes casos apresentam-se como um exemplo claro do objetivo já referido que é o de tributar em sede de IRC, o que não se consegue tributar em sede de IRS.

Finalmente, gostaríamos de concluir sobre aquele que foi o principal objetivo deste trabalho, ou seja, sobre a receita fiscal coletada pelo Estado português com a TA.

Tal como verificámos, embora seja vasto o conjunto de despesas sujeitas a TA, nem todas são uma fonte de receita fiscal considerável e, ao contrário do que se possa pensar, esse facto não acontece por acaso, pois é precisamente através das despesas que geram menos receita que conseguimos garantir o propósito inicial da TA, que era, somente, o de desincentivar determinados comportamentos do contribuinte tendentes a estar associados a situações de fraude ou evasão fiscal. Por sua vez, existem outras despesas que geram montantes consideráveis de receita, podendo-se dizer que, estas sim, apresentam não só uma função dissuasora, mas, principalmente, uma função de obtenção de receita fiscal.

Desta forma, o facto de as tipologias de despesas abordadas no segundo capítulo deste trabalho, nomeadamente as despesas não documentadas, os pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos que beneficiem de isenção total ou parcial e os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações ou relativos a bónus e outros tipos de remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes, gerarem, em média, somente cerca de 24 milhões de euros, tendo em conta as taxas consideravelmente elevadas que estão sujeitas, verifica-se devido ao facto de estarem a conseguir alcançar o objetivo subjacente à sua existência, que é o de dissuadir o sujeito passivo a incorrer nas mesmas.

Por sua vez, no terceiro capítulo abordámos os três tipos de despesas, que por serem incorridas pelo sujeito passivo em quantidades consideráveis, devido à sua relevância para a atividade dos mesmos, geram, em média, cerca de 450 milhões de euros anuais, referindo-nos, pois, às despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias e motociclos, bem como as ajudas de custo.

Em suma, as tributações autónomas distinguem-se não só pelo seu impacto financeiro, mas também pelo seu papel regulador no sistema fiscal português. A sua existência e evolução espelham o equilíbrio que se procura entre o financiamento do Estado e a promoção de uma justiça fiscal que desencoraje práticas evasivas, respondendo aos desafios de uma economia em constante transformação. Deste modo, consideramos ser possível dividir as tributações autónomas referidas no artigo 88.º do CIRC entre aquelas que possuem uma função meramente dissuasora, e que, embora sujeitas a taxas significativamente penalizadoras, geram uma reduzida receita fiscal, e as que têm como principal objetivo a angariação de receita para o Estado. Este último grupo, dada a relevância para a atividade regular das entidades, tende a estar sujeito a taxas mais acessíveis, no entanto, dada a quantidade de despesas que se verifica, apresenta na mesma um impacto significativo em termos de receita fiscal.

Referências bibliográficas

- Abreu, J. C. (2010). *Governança das Sociedades Comerciais* (2ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Almeida Vaz, D. (2019). *A Admissibilidade das Cláusulas Golden Parachute no Ordenamento Jurídico Português*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/29132>
- Avelar, B. (2021). *A Tributação Autónoma - O Caso Especial das Despesas não Documentadas*. (Dissertação de Mestrado, ISCTE, Lisboa, Portugal). Obtido de <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/24179>
- Carvalho, J. P. (2017). Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico. *Cadernos de Justiça Tributária*, 16, 15-53.
- Casalta Nabais, J. (2013). Investir e Tributar: Uma Relação Simbiótica. Em C. C. Palma, H. T. Torres, & E. P. Ferreira, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier* (pp. 743-767). Coimbra: Almedina.
- Casalta Nabais, J. (2019). *Direito Fiscal* (11ª Edição - Reimpressão 2023 ed.). Coimbra: Almedina.
- Catarino, J. R. (2022). Teoria do Fiscal. Em V. B. Guimarães, & J. R. Catarino, *Lições de Fiscalidade* (7 ed., pp. 15-81). Coimbra: Almedina.
- Celorico Palma, C. (2012). 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 - Número 2 - Verão*, 241-256.
- Courinha, G. (2023). *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Reimpressão 2023 ed.). Coimbra: Almedina.
- Cunha D'Almeida, J. (2010). *Gratificações por aplicação de resultados. O novo referencial contabilístico e a tributação autónoma em IRC*. Obtido de https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/40_3_Gratificacoes_-Joana-Almeida_f40.pdf
- Dinis, A. (2022). *A Tributação Autónoma em Portugal* (1.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Domingos, F. N. (2022). A tributação autónoma prevista no artigo 88º, nº13, alínea a) do CIRC. Em L. V. Abreu, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita* (pp. 179-187). Coimbra: Almedina.
- Domingos, F. N. (2023). A Tributação Autónoma Prevista no Artigo 88º, nº7, do CIRC - A Questão dos Gastos com Eventos Promocionais. Em *Estudo do Direito das Empresas e de Direito do Trabalho* (pp. 89-98). Coimbra: Almedina.
- Dourado, A. P. (2024). *Direito Fiscal* (7.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Ferreira, R. (2015). *Tributação Autónoma das Ajudas de Custo*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/20194>
- Guimarães, V. B. (2022). Princípios Gerais de Fiscalidade. Em V. B. Guimarães, & J. R. Catarino, *Lições de Fiscalidade* (7 ed., pp. 83-120). Coimbra: Almedina.

- Marques, R. (2022). Tributações Autónomas em sede de IRC: Uma sinopse pela Lei e Jurisprudência. *CIDEEFF - Working Papers, Edição n° 5/2022*.
- Martins, H. (2022). O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Em V. B. Guimarães, & J. Catarino, *Lições de Fiscalidade* (7 ed., pp. 333-416). Coimbra: Almedina.
- Medeiros, W. (2017). *A tributação autónoma no âmbito do IRC*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa - Escola de Ciências Sociais e Humanas, Lisboa, Portugal). Obtido de <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/15051>
- Menezes Cordeiro, A. (2007). *Manual de Direito das Sociedades* (2ª ed., Vol. II). Coimbra: Edições Almedina.
- Mesquita, M. R. (2014). *A Tributação Autónoma no CIRC - A sua (in)coerência*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica - Escola do Porto, Porto, Portugal). Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/16231>
- Morais, R. (2009). *Apontamentos ao IRC* (Reimpressão da edição de Novembro de 2007 ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2022). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. Coimbra: Almedina.
- Parente, R. (2020). *O enquadramento da Tributação Autónoma no IRC*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Viana do Castelo, Viana do Castelo, Portugal). Obtido de http://repositorio.ipv.pt/bitstream/20.500.11960/2522/1/Ricardo_Parente.pdf
- Pereira, M. (2013). *Fiscalidade* (4 ed.). Coimbra: Almedina.
- Portugal, M. (junho de 2015). Tributação fiscal das viaturas. *Revista TOC n°183*, 54-57.
- Ramalho, J., & Neto, S. (2013). Informação Fiscal - PLMJ, Sociedade de Advogados, RL. *A Tributação Autónoma dos Bónus e outras remunerações variáveis pagas a Administradores, Gerentes ou Gestores*. Obtido de http://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf
- Saldanha Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª Edição ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, C. d. (2015). *Tributações Autónomas em IRC - Evolução recente*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Obtido de <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/21718>
- Silva, A., & Sousa, A. (2016). *As tributações autónomas no sistema fiscal Português - OCC*. Obtido de https://xvicica.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/246.pdf
- Tavares, T. C. (Janeiro de 2002). A dedutibilidade dos custos em sede de IRC. *in Fisco n.º101/102*.
- Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2ª Edição - Reimpressão 2023 ed.). Coimbra: Almedina.