

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



ISCAL

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – O SEU
PAPEL ENQUANTO MECANISMO
DE COMBATE À EVASÃO FISCAL

CATARINA VAZ CAMPOS

Lisboa, maio de 2025

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

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA – O SEU
PAPEL ENQUANTO MECANISMO
DE COMBATE À EVASÃO FISCAL

Catarina Vaz Campos (20220432)

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 a orientação científica do Professor Doutor Vasco Branco Guimarães.

Constituição do Júri:

Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma – Presidente

Prof.^a Doutor Amândio Silva – Arguente

Prof. Doutor Vasco Branco Guimarães – Vogal

L i s b o a , m a i o d e 2 0 2 5

Agradecimentos

No decurso da realização desta dissertação, contei com o apoio de algumas pessoas a quem sou muito grata, principalmente, por fazerem parte da minha vida.

Aos meus pais, que sempre lutaram para me facultar todos os mecanismos possíveis para que conseguisse alcançar os meus objetivos. Mais importante que isso, o seu apoio, carinho e motivação ao longo de toda a minha vida. São o meu maior exemplo de trabalho, luta e dedicação.

Aos meus tios, Gil e Sónia, que estão lá sempre quando mais preciso, com o seu carinho reconfortante, sendo para mim como segundos pais. Não menos importante, aos meus «irmãos», Afonso e Tomás.

À Madalena e ao João Conde, pelo apoio constante, que foi fundamental para a conclusão desta dissertação.

Um especial agradecimento ao Francisco Antunes, pela sua paciência ao reler o documento inúmeras vezes, assim como as críticas construtivas e valiosas que foram essenciais para a melhoria contínua do trabalho.

Por último, mas não menos importante, agradeço ao meu professor orientador, Doutor Vasco Branco Guimarães, a sua disponibilidade e dicas construtivas, que me possibilitaram a concretização de ideias durante a realização desta dissertação.

A todos, a minha gratidão.

Resumo

Palavras-chave: Tributação Autónoma; Evasão Fiscal; Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; Dedutibilidade; Planeamento fiscal.

A presente Dissertação de Mestrado investiga a eficácia das tributações autónomas como um mecanismo para mitigar a evasão fiscal, uma questão que ganha relevância no direito tributário e na política fiscal devido aos efeitos negativos da evasão sobre as receitas públicas e a equidade entre contribuintes. As tributações autónomas são analisadas no contexto do sistema tributário, focando em seus principais alvos, limitações e incongruências.

A pesquisa inclui uma comparação de teses jurídicas e jurisprudência, destacando fatores de sucesso, particularidades e áreas que requerem melhorias. Além disso, examina a dedutibilidade das tributações autónomas no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, questionando a sua adequação no Código que regula este imposto.

O objetivo é contribuir para o debate sobre a eficácia das tributações autónomas, sugerindo eventuais melhorias que possam aumentar a sua eficiência no combate à evasão fiscal, preservando ao mesmo tempo a competitividade e a justiça no sistema tributário.

Abstract

Keywords: Autonomous Taxation; Tax Evasion; Corporate Income Tax; Deductibility; Tax Planning.

This master's thesis investigates the effectiveness of autonomous taxation as a mechanism to mitigate tax evasion, an issue that is gaining relevance in tax law and tax policy due to the negative effects of evasion on public revenues and fairness between taxpayers. Autonomous taxation is analysed in the context of the tax system, focusing on its main targets, limitations and inconsistencies.

The research includes a comparison of legal theses and case law, highlighting success factors, particularities and areas requiring improvement. It also examines the deductibility of autonomous taxation in Corporate Income Tax, questioning its adequacy in the Code that regulates this tax.

The aim is to contribute to the debate on the effectiveness of autonomous taxation, suggesting improvements that could increase its efficiency in the fight against tax evasion, while preserving competitiveness and fairness in the tax system.

Índice

Agradecimentos.....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Índice.....	vii
Índice de tabelas.....	x
Lista de Abreviaturas.....	xi
1. Introdução.....	12
1.1. Objeto de estudo.....	12
2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	13
2.1. Como calcular?.....	14
3. Tributação Autónoma.....	14
3.1. História, Estrutura e Variantes.....	14
3.1.1. História.....	14
3.1.2. Estrutura.....	16
3.1.3. Variantes.....	18
3.2. Dedutibilidade da Tributação Autónoma.....	20
3.3. Inclusão da TA no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	26
3.4. Tributação autónoma sobre as viaturas.....	28
3.4.1. Como é aplicada?.....	31

3.4.2.	Consequências da TA.....	31
3.4.3.	Fiscalidade Verde	34
3.4.4.	Decisão na hora de comprar ou alugar.....	35
3.5.	Planeamento Fiscal.....	36
3.5.1.	Planeamento Legítimo.....	37
3.5.2.	Planeamento Ilegítimo.....	38
3.5.3.	Planeamento fiscal em sede de IRC	38
3.5.4.	Importância da gestão da TA	39
4.	Evasão Fiscal.....	39
4.1.	Planeamento Fiscal vs. Evasão Fiscal	40
4.2.	TA como mecanismo de combate à evasão fiscal.....	41
4.3.	Impacto da TA neste combate.....	42
4.4.	TA e Normas Anti Abuso	43
5.	Análise da Jurisprudência	45
	Decisão Arbitral do Processo 304/2013-T do CAAD	45
5.1.	Resumo da decisão arbitral	46
	I – Do Pedido.....	46
	II – Das alegações das partes	46
5.2.	Análise da Decisão	55
6.	Metodologias de investigação e análise prática	58
6.1.	Introdução	58
6.1.	Método de pesquisa	59

6.2. Preparação para a análise	59
6.3. Análise e conclusões	60
7. Conclusão	61
Bibliografia.....	viii

Índice de tabelas

Tabela 1- Esquema da Tributação Autónoma	17
Tabela 2 - Encargos da Requerente no exercício de 2010	46

Lista de Abreviaturas

CAAD – Centro de Atividade Administrativa e Tributária

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CO2 – Dióxido de carbono

GNV – Gás natural veicular

GPL – Gás de petróleo liquefeito

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

PIB – Produto Interno Bruto

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TA – Tributação Autónoma

TC – Tribunal Constitucional

1. Introdução

1.1. Objeto de estudo

A temática da evasão fiscal tem suscitado crescente atenção no âmbito dos estudos de direito tributário e da política fiscal refletindo a preocupação com os impactos negativos que a subtração de receitas fiscais impõe à sustentabilidade dos orçamentos públicos e à equidade entre os contribuintes. Nesse contexto, as tributações autónomas surgem como um mecanismo relevante, para o combate a práticas que, embora legalmente permitidas, acabam por reduzir a carga tributária de forma desproporcional, beneficiando certos setores ou atividades em detrimento do bem comum.

A presente tese tem como objetivo explorar a eficácia das tributações autónomas enquanto ferramenta de mitigação da evasão fiscal, analisando o seu enquadramento no sistema tributário, os seus principais alvos, bem como as suas limitações e possíveis incongruências.

Para tanto, foi realizada uma comparação de diferentes teses jurídicas e jurisprudenciais acerca da aplicabilidade desta tributação, identificando os fatores de sucesso e as suas particularidades.

Esta investigação pretende estabelecer uma relação entre a evasão fiscal, a tributação autónoma e o seu impacto enquanto mecanismo de combate a esta prática. A tributação autónoma emerge como uma estratégia que permite a tributação de determinados gastos de forma independente da tributação geral das empresas, criando um incentivo à conformidade e dificultando a evasão fiscal que, representa um desafio para as autoridades fiscais.

Além disso, será abordada a questão concreta da dedutibilidade das tributações autónomas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, bem como a pertinência da sua inclusão no Código que regula este imposto. Neste campo, a análise centrar-se-á em questões como a coerência da mesma com os princípios do sistema tributário e clareza das normas. Teremos ainda em consideração se a presença da tributação autónoma neste código contribui para a promoção de uma justiça fiscal mais eficiente e justa ou se, por outro lado, pode gerar confusões ou ineficiências.

Por meio desta análise, procura-se contribuir para o debate sobre a eficácia das tributações autónomas, propondo, eventualmente, melhorias que possam torná-las mais eficientes no combate à evasão fiscal sem comprometer a competitividade e a justiça do sistema tributário.

2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, vulgo IRC, visa, tal como a denominação indica, um imposto sobre o rendimento das empresas. Este, caracteriza-se por ser um imposto real, uma vez que apenas tem em consideração a matéria coletável objetiva, desvalorizando fatores subjetivos; um imposto direto porque é exigido ao sujeito titular dos rendimentos; proporcional já que o valor a pagar é obtido mediante a aplicação de uma taxa concreta à matéria coletável; e, por fim, periódico, porque o objeto de tributação é o rendimento obtido durante um determinado período temporal, renovável enquanto o sujeito existir e mantiver a sua atividade.

Acresce ainda, que o IRC não distingue a nacionalidade das empresas, tanto tributa empresas portuguesas como empresas estrangeiras, desde que o rendimento tenha sido obtido em território nacional.

O IRC é calculado tendo por base o lucro das empresas, sendo aplicado a esse valor uma taxa, no valor de 17% para os primeiros 25 mil euros nas pequenas e médias empresas, incidindo a taxa normal no remanescente. As taxas normais aplicáveis em Portugal são de 21%, em Portugal Continental, (conforme artigo 87º do CIRC), 14,7% na Madeira por força do disposto no art.18º do Decreto Legislativo Regional nº26-A/2022/M, de 29/12, (diploma que aprova o orçamento de 2023); e 14,7% nos Açores (na Região Autónoma dos Açores as taxas de IRC são reduzidas em 30% face às nacionais, por força do disposto no art. 47º do Decreto Legislativo Regional nº15-A/2021/A, de 31/005).

Existe ainda uma taxa superior de 35%, somente aplicável a prémios de rifas, totoloto e sorteios; rendimentos que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares, mas por conta de terceiros não identificados e, ainda, rendimentos obtidos por empresas que estejam sediadas em paraísos fiscais.

O IRC tem ainda uma natureza dupla, no sentido em que integra, não só a matéria coletável que resulta do lucro tributável, como inclui ainda, a matéria coletável que advém da aplicação de taxas de tributação autónoma sobre determinadas despesas.

2.1. Como calcular?

Em primeiro lugar, calcula-se o Resultado Antes de Imposto (RAI), obtido através da subtração das despesas e depreciações de ativos, ao total anual da faturação. A este valor, subtraem-se eventuais resultados negativos que a empresa tenha obtido em anos transatos até ao limite do 70% do RAI. Ao imposto apurado, acresce-se a tributação autónoma e subtraem-se os pagamentos por conta efetuados. Por fim, ao valor apurado, poderá ser necessário acrescer a derrama aplicável no município onde a empresa está sediada.

3. Tributação Autónoma

3.1. História, Estrutura e Variantes

3.1.1. História

A tributação autónoma (TA) surgiu na década de 90, derivando da necessidade de tributar algumas despesas que estavam normalmente associadas à dissimulação de rendimentos, prevenindo desta forma a existência de evasões fiscais. Foi introduzida, pela primeira vez no nosso ordenamento jurídico, através da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento de estado para o ano de 1988).

Importa, primeiramente, perceber o que origina a necessidade de prevenção destas fugas fiscais. Acontece que existia uma elevada dificuldade em tributar algumas obtenções de rendimento que podiam ser consideradas questionáveis, isto é, cuja finalidade apresente um caráter duvidoso, por diversas razões, inclusive por poderem ser de índole privada ou fora do âmbito da atividade.

Conforme a ideia expressa no Acórdão 830/11 do Supremo Tribunal Administrativo (STA), «o legislador terá criado as taxas de tributação autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas,

uma vez que não se sabendo quem é o respetivo beneficiário, impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece. Se assim não fosse, estaríamos a aceitar como custo este tipo de despesas, sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por parte dos seus beneficiários, quer em sede de IRS¹ quer em sede de IRC².»

Também no acórdão n.º197/2016, de 13 de abril de 2016, é referido que «a tributação autónoma tem insita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal», nomeadamente, através do agravamento de 10 pontos percentuais no valor das taxas nos casos em que exista prejuízo fiscal.

Morais (2016) considera que o objetivo da tributação autónoma passa por «evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessa despesa, o sujeito passivo, utilize para fina não empresariais bens que geram custos fiscalmente dedutíveis (...)».

Já Palma (2012), recorre a Casalta Nabais para ilustrar aquela que considera ser a explicação da imposição desta tributação. Citando a mesma, «a imposição das tributações autónomas explica-se (...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social».

A TA começou por incidir sobre a despesa a que o legislador, apelidou de «despesas secretas ou não documentadas, e como supramencionado, destinava-se a combater a fuga e evasão fiscal. Com a Lei n.º 109-B/2001 de 27-12-2001 (Orçamento de Estado para o ano de 2002, o legislador alargou a sua base de incidência passando a figurar «os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, suportados por

¹ IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

² IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais.»

Ao longo dos anos ocorreram sucessivos alargamentos da base de incidência, tendo o legislador chegado à atual redação do artigo 88º do CIRC, onde elenca a base de incidência da TA em vigor.

Ora, estes alargamentos têm originado algumas críticas no que toca à finalidade desta taxa. Nomeadamente, a de que a taxa além de ser um mecanismo de combate à evasão fiscal é também um instrumento de arrecadação de receita fiscal.

3.1.2. Estrutura

Na legislação atual, as tributações autónomas encontram-se previstas nos artigos 88º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e 73º do Código do Imposto sobre os Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), tendo sido introduzidas à data da reforma fiscal de 2001.

A tributação autónoma, não depende do lucro, aliás, uma empresa com prejuízos pode estar a ela sujeita, já que o que se pretende é penalizar algumas despesas consideradas dispensáveis à atividade das empresas. As taxas são variáveis, sofrendo ainda uma majoração caso a empresa apresente prejuízo fiscal no exercício. Relativamente às taxas aplicáveis, estas diferem consoante a despesa em causa. No artigo 88º do CIRC, encontram-se plasmadas todas as incidências desta tributação.

De forma sucinta:

Taxas	Incidência	Base legal		
50%	Despesas não documentadas	nº1		
70%	Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades comerciais, industriais ou agrícolas	nº2		
	Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7º (atividade sujeito ao imposto especial de jogo)			
10%	Encargos suportados por sujeitos passivos com atividade comercial não isentos, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros e mercadorias (exceções previstas no nº6)	Aquisição < 27 500€	a)	nº3
27,50%		Aquisição > 27 500€ e < 35 000€	b)	
35%		Aquisição > 35 000€	c)	
10%	Despesas de Representação	nº 7		
35%	Despesas pagas por sujeitos passivos com atividade empresarial a entidades não residentes e com regime fiscal favorável	se enquadrável no nº1	nº8	
55%		se enquadrável no nº2		
5%	Ajudas de custo	nº9		
23%	Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiem de isenção (total ou parcial)	nº11		
35%	Encargos suportados a título de indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	nº13		

Elaboração própria sob consulta do artigo 88º do CIRC

Tabela 1- Esquema da Tributação Autónoma

Considerando que estas taxas são cobradas na fonte, consubstanciam uma ajuda ao combate à evasão fiscal.

Casalta Nabais considera que se «trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento»³.

³ Casalta Nabais, Direito Fiscal, 6.ª Ed., p. 614

Palma (2012), acrescenta que

a fundamentação para a introdução destas tributações assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, bem como, 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. (p.242)

3.1.3. Variantes

Em muitos países, a tributação autónoma desempenha um papel significativo no sistema tributário. Esta refere-se ao imposto cobrado, independentemente, da condição tributária global do contribuinte, sobre um conjunto específico de custos e encargos. Exemplos típicos de tributação autónoma incluem as despesas com viaturas, aplicada sobre os automóveis ligeiros de passageiros, variando em função do valor do veículo e das emissões de Dióxido de Carbono (CO₂); as despesas de representação, que incidem sobre despesas incorridas com atividades de diversão e representação; as despesas de deslocações e alojamentos que, tal como o nome indica, se referem a despesas de alojamento e viagens de negócios; e ainda, as despesas não documentadas, referentes à faturas que não contenham o número de contribuinte da entidade.

Independentemente da taxa legal de IRC, a tributação autónoma refere-se à imposição de taxas fixas sobre determinados rendimentos, custos ou transações, Silva et. al (2023). É um método utilizado para tributar com mais facilidade certas formas de despesas, de modo a limitar os benefícios que advêm das mesmas. Ao invés de ser feita a dedução total, este regime estabelece uma taxa fixa que é aplicada a essa despesa. No fundo, podemos caracterizar a tributação autónoma como uma taxa fixa a ser paga, sobre determinadas despesas, além dos impostos habitualmente aplicados sobre o rendimento.

Acresce ainda que, através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, foi criado um agravamento de 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma para todos os sujeitos passivos de IRC, quando exista prejuízo fiscal. No entanto, este passou a ser aplicado somente a empresas que

exercessem uma atividade comercial, industrial ou agrícola, que não estejam isentas de IRC, com a entrada em vigor da Lei n.º2/2014, de 16 de janeiro.

Este agravamento, previsto no n.º14 do artigo 88.º do CIRC pode ser justificado pela necessidade de o legislador desincentivar o uso abusivo de encargos e despesas sujeitas a TA. Apesar de passível de equívoco com o próprio objetivo da tributação autónoma, existem casos em que a utilização abusiva destes gastos pode originar prejuízo fiscal, assim fica prevista esta exacerbação da taxa como forma de desincentivo, ou, como refere Walcémir Medeiros (2017)⁴, «funciona como escudo residual de proteção especialmente em relação às despesas sujeitas às menores taxas de TA». O mesmo refere que «essa dilatação da taxa aplicável à tributação autónoma sugere a excêntrica figura de um imposto sobre o não-rendimento», visto que este agravamento ocorre, não quando se geram rendimentos, mas sim quando estamos perante prejuízo.

Quanto a este agravamento, o mesmo não é aplicável nos casos previstos no n.º15 e 16 do mesmo artigo, sendo eles:

- Os dois primeiros períodos de atividade do sujeito passivo de IRC;
- Despesas de representação, ajudas de custos e compensações por deslocações de trabalhadores em viatura própria, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção e, por fim, indemnizações e bónus.

Devido à complexidade do sistema de imposto sobre o rendimento, a tributação autónoma procura simplificar o processo de tributação, garantindo ao mesmo tempo que receitas ou despesas específicas não escapam à tributação.

Ora, apesar de no artigo 1.º do CIRC estar disposto que o IRC «incide sobre os rendimentos obtidos (...) no período de tributação» e, como já vimos a tributação autónoma não incide sobre os rendimentos, o Centro de Atividade Administrativa e Tributária (CAAD), no Acórdão n.º209/2013-T, vem esclarecer que «na perspetiva do legislador, as tributações autónomas

⁴ Medeiros, Walcémir. (2017). A tributação autónoma no âmbito do IRC. [Dissertação de Mestrado, ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa]. Disponível em: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/15051/1/master_walcemir_azevedo_medeiros..pdf

integração, efetiva e inequivocamente o regime do IRC, sendo devidas a título deste imposto», assim «as tributações autónomas integram o regime do, e são devidas a título de, IRC, razão pela qual na norma que se vem de transcrever o legislador ressaltou expressamente a sua aplicação.».

3.2. Dedutibilidade da Tributação Autónoma

Após analisados os critérios orientadores da dedutibilidade dos gastos, é importante ter presente que a tributação autónoma não é um encargo dedutível, conforme está expressamente disposto no artigo 23º-A do CIRC. No entanto, convém salientar que nem sempre assim foi.

No artigo 45º, nº1, al. a) do CIRC, pode ler-se:

«1. Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros»

Sabendo nós que a tributação autónoma incide sobre os gastos, sendo, tal como refere Nabais (2013) a «tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento», este número pode suscitar questões relativamente à aplicabilidade da Tributação Autónoma perante a lei.

Tal como refere o artigo 9º do Código Civil, não nos devemos cingir à letra da lei, mas sim «reconstruir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada». Analisemos conjuntamente com o nº2 do artigo 11º da LGT que nos diz que «Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei». Ora, o que está mencionado na redação do artigo do CIRC em causa são os impostos que incidam sobre o lucro, o que não é o caso da TA.

Sabemos que a TA incide sobre os gastos do período, contudo, para se apurar o agravamento de 10 pontos percentuais, é necessário o apuramento prévio do valor de IRC. Somente quando exista

prejuízo é que este agravamento é aplicado. Logo, parece-nos incoerente enquadrar esta tributação num quadro de incidência sobre o lucro.

Por esta razão, questiona-se a pertinência da presença desta tributação no Código do IRC.

Como já foi referido anteriormente, existem tributações autónomas que incidem sobre encargos aceites para efeitos fiscais, e outras que incidem sobre os encargos não aceites. Por exemplo, as despesas não documentadas e pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, não são aceites para efeitos fiscais. Estas, para além da tributação autónoma, devem ser acrescidas ao quadro 07 da modelo 22.

Tal como mencionado no processo n.º255/2013-T do CAAD, estaríamos a «admitir a dedução de um encargo em frontal desacordo com o princípio geral de que os encargos só são dedutíveis em sede de IRC se lhes estiver inerente aquela indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto.».

Quanto à incidência da TA nas despesas aceites para efeitos fiscais, segundo o Tribunal Constitucional, doravante TC, no acórdão n.º18/2011, são meios para «incentivar as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetam negativamente a receita fiscal».

Com a reforma do IRC, foi aditado ao código do IRC o artigo 23.º-A, que veio desmistificar a problemática da dedutibilidade das tributações autónomas, onde se diz, explicitamente, logo no número um, que esta tributação não é dedutível 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:

- a) O IRC, incluindo as **tributações autónomas**, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.» (negrito nosso)

Mais, tal como questiona Moreira (2018, p.68)⁵, «se os gastos necessários para obter/garantir rendimentos e suportados pelo sujeito passivo são considerados fiscalmente relevantes, ou seja,

⁵ Adriana Moreira. (2018). A Dedutibilidade das Tributações Autónomas. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa]. https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37221/1/ulfd135764_tese.pdf

dedutíveis, por que razão não deverão as tributações autónomas, também o ser?». Após uma análise jurisprudencial, que inclui diversos entendimentos em processos ao longo dos anos, a autora acaba por concluir que esta tributação tem de facto bastante importância no auxílio do combate à evasão fiscal, no entanto, contrariamente ao que se verifica, estes encargos deveriam de ser dedutíveis «ainda que num valor menor do que aquele que a tributação opera, permitindo deste modo que se gere uma parte de receita fiscal a favor do Estado.»

Também nós analisaremos os dados jurisdicionais de forma a obter a nossa própria conclusão acerca desta temática que parece não ser unânime.

Começemos por observar o que ditou a jurisprudência ao longo dos anos. No acórdão 18/11 do Tribunal Constitucional⁶, o conselheiro Vítor Gomes, refere que a esta tributação, «pese embora tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem a ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu (...) [fazer] de forma autónoma.». Assim voltamos à questão da pertinência da inclusão da TA no Código do IRC, que dada a sua relevância, será abordada no próximo capítulo.

Em linha com este raciocínio, também no Acórdão da 2.^a Secção do Processo 830/11 do Supremo Tribunal Administrativo⁷, legitima a ideia de que «as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC». Também no Acórdão n.º 310/12 do TC⁸, existe concordância com esta ideia, ao referir que «a tributação autónoma [é] apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.»

⁶ 3.^a Secção, Processo n.º 204/2010 do TC acórdão n.º 18/11, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha

⁷ 2.^a secção, Processo 830/11 do STA, de 21.03.2012, Relatora Conselheira Fernanda Maçãs

⁸ Acórdão n.º 310/12 do TC⁸, de 20 de junho de 2012, Relator Conselheiro João Cura Mariano

Desta análise jurisdicional, conseguimos concordar com a opinião expressa pelo Doutor Amândio Silva, no Processo n.º: 304/2013 -T, CAAD⁹, ao defender a não existência de qualquer ligação entre o CIRC e as TA.¹⁰

Relativamente à tributação autónoma, Morais (2009), refere que «está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento». Também nós, questionamos a coerência desta inclusão no Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas. Portanto, abordaremos no capítulo seguinte este tema com maior cuidado.

Relativamente à questão da dedução em sede de IRC, convém esclarecer que, inerente a qualquer dedução neste imposto, está a diminuição do valor a suportar pelo contribuinte.

O mesmo aconteceria se as tributações autónomas fossem aceites como gasto em sede do imposto? Isto é, também existiria uma diminuição do valor a suportar pelo contribuinte. Apresentamos duas opiniões distintas.

Recorrendo à jurisprudência, nomeadamente, a alguns processos intentados no CAAD, retiramos algumas ideias em relação a esta matéria.

No Processo n.º 292/2013-T, refere-se que

«ao admitir-se a tributação autónoma como custo fiscal estar-se-ia a desfazer, afinal, o efeito dissuasor que com elas o legislador visou atingir, a anular essa mesma tributação autónoma, uma vez que o montante pago seria compensado pela redução do mesmo lucro tributável, logo, sobre o IRC a pagar ou sobre os prejuízos a reportar».

⁹ Processo n.º 304/2013-T do CAAD, acessível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=5&id=712>

¹⁰ Processo n.º: 304/2013 -T, CAAD, 9 de fevereiro de 2015.

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAxNTA4MDQxMjQwMDEwLlAuIDMwNC0yMDEzIFQgLSA5LTAyLTUwMTUgLSBKVVJlU1BSVUTDik5DSUEgRGVjaXNhbyBBcmJpdHJhbC5wZGY=>

Em 2014, no Processo n.º 242/2014-T, foi apresentado o argumento de que

«o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário, devendo ter o mesmo tratamento em sede de dedutibilidade para efeitos de cômputo do lucro tributável».

Mais, no Processo 41/2018-T, pode ler-se

«Em relação às tributações autónomas sobre despesas não dedutíveis, caso se admitisse a sua dedutibilidade, estaria a admitir-se a dedutibilidade de um encargo não indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.».

Ora, da análise destes Acórdãos, podemos concluir que no entender do CAAD, considerando como o principal objetivo da tributação autónoma o combate à evasão fiscal através da realização abusiva de gastos, que nem sempre se encontram diretamente relacionados com a atividade, se houvesse a dedução deste imposto autónomo, perder-se-ia o seu carácter de punição.

No entanto, o Professor Doutor Amândio, apresenta uma opinião diferente ao dizer que «(...) é inegável que a dedução das tributações autónomas reduz a tributação efetiva da empresa, mas (...) não cremos [que coloque em causa o combate à evasão fiscal].».

Aliás, neste acórdão, são apresentados pontos que consideramos bastante pertinentes e que, por esse motivo iremos escrutinar no tópico 5 desta dissertação.

O mesmo conclui a ideia, dizendo que o imposto pago relativamente às TA seria sempre superior à redução que se obteria em IRC com a sua dedução, não anulando assim a carga tributária suportada pelo contribuinte. Deixou ainda claro que, o facto de ser desconsiderado, tendo esta tributação a finalidade de penalizar proveitos obtidos por terceiros, constitui uma «violação dos princípios da justiça e proporcionalidade».

Assim, também nós temos algumas reticências em relação à possível dedução da TA ao IRC. Se por um lado, a dedução reduz em parte o objetivo de evitar comportamentos abusivos no que respeita à relevação de determinadas despesas, por outro, esta tributação pode ser mais penalizadora do que o próprio imposto cobrado em sede de IRC, sendo que se manteria sempre como encargo a suportar por parte dos sujeitos passivos.

Tem de existir, na nossa opinião, um equilíbrio entre o incentivo a certos comportamentos através de deduções fiscais e a prevenção do abuso do sistema fiscal. A saber:

- **Prevenção de comportamentos abusivos:** As deduções fiscais são frequentemente utilizadas para incentivar determinados comportamentos, tais como investimentos em investigação e desenvolvimento ou práticas amigas do ambiente. No entanto, existe o risco de os contribuintes abusarem dessas deduções ao descaracterizarem as despesas ou ao envolverem-se noutras formas de evasão fiscal. Limitar as deduções pode ajudar a evitar esses abusos e garantir que os incentivos fiscais são direcionados de forma eficaz.
- **Impacto fiscal:** Embora a limitação das deduções possa ajudar a evitar abusos, pode também conduzir a taxas de imposto efetivas mais elevadas para os contribuintes, especialmente se as deduções forem componentes significativas das suas estratégias de planeamento fiscal. Este facto pode ser entendido como mais penalizador do que o imposto cobrado em sede de IRC.
- **Obrigação para os sujeitos passivos:** A limitação das deduções aumenta efetivamente o rendimento tributável das pessoas singulares ou coletivas, o que significa que teriam de pagar mais impostos. Isto pode ser visto como um encargo adicional, especialmente se essas deduções foram anteriormente utilizadas para efeitos de planeamento fiscal.

Parece-nos então que, idealmente, o equilíbrio entre estas considerações é crucial. Devem ser ponderados os objetivos de evitar abusos e garantir a equidade do sistema fiscal face aos potenciais impactos negativos para os contribuintes. Ademais, devem ser cuidadosamente consideradas medidas alternativas que possam atingir objetivos políticos semelhantes sem sobrecarregar excessivamente os contribuintes.

Em última análise, a conceção da política fiscal requer um equilíbrio delicado entre estes interesses concorrentes para criar um sistema que seja simultaneamente eficaz e justo.

3.3. Inconstitucionalidade e Inclusão da TA no Código do IRC

Diversas questões foram levantadas acerca da eventual pertinência da inclusão das tributações autónomas no Código do Impostos sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas.

O argumento a favor desta inclusão, prende-se com o facto de no cálculo de IRC, entrar o resultado líquido do período. Ora, este último, é obtido através da redução dos gastos aos rendimentos de um determinado período.

O argumento é válido, porém pode levantar a questão da pertinência da inclusão da TA no Código do IRC, já que a TA incide sobre os gastos do período, não estando assim diretamente relacionada com o rendimento das empresas apurado em IRC.

Acresce ainda que, apesar de se efetuar a sua arrecadação juntamente com o IRC, a Tributação Autónoma possui características próprias que a afastam conceptualmente do imposto sobre o rendimento. De facto, a TA incide sobre determinadas despesas, independentemente da existência de lucro tributável, o que demonstra uma natureza penalizadora e dissuasora, distinta da lógica típica do IRC. Esta autonomização conceptual leva à discussão sobre a sua eventual consagração num corpo normativo distinto.

O ponto em comum entre ambas consiste na necessidade de um apuramento prévio do valor de IRC para verificar a aplicabilidade do agravamento de dez pontos percentuais na taxa desta tributação.

Alguns autores, nomeadamente, o Professor Doutor Amândio, na Decisão Arbitral do Processo 304/2013-T do CAAD que, dada a sua relevância para o tema em causa, merecerá uma análise detalhada mais adiante neste documento, sugere que existe a necessidade de regular a tributação autónoma num código à parte.

Reforçando esta tese, também Gustavo Courinha (2019), vai o encontro desta sugestão ao referir que «ao invés de uma tributação indireta das manifestações de riqueza – de um autêntico imposto indireto – que se encontra atualmente, ainda acoplada ao IRC por mera falta de reflexão intelectual e comodismo legislativo».

Com o surgimento de uma legislação autónoma, solucionar-se-iam algumas dúvidas quanto à incidência e natureza da taxa. Isto porque, a incidência está relacionada com gasto de determinado período, sendo o agravamento, apenas uma consequência penalizadora dirigida às empresas que tenham tido prejuízo, o que não se deve confundir com a incidência natural da tributação autónoma. Contudo iremos versar em maior detalhe, sobre esta problemática, a propósito da análise da jurisprudência.

A questão da constitucionalidade da TA em Portugal tem sido amplamente debatida, tanto na doutrina como na jurisprudência, tal como será visível na análise da jurisprudencial feita mais adiante nesta dissertação. Apesar de alguns argumentos doutrinários a classificarem como um imposto sobre a despesa (e não sobre o rendimento), o Tribunal Constitucional já analisou esta figura e tem considerado que a mesma não viola os princípios constitucionais fundamentais, como o da Capacidade Contributiva (art.104º da CRP), da Legalidade Tributária (art. 103º, nº2 da CRP) e da Proporcionalidade e igualdade (art.13º e 18º da CRP).

O Tribunal Constitucional, em alguns acórdãos, nomeadamente, os acórdãos n.º 310/2012, n.ºs 382/2012 e 617/2012, reconhece que a TA não incide sobre o rendimento global, mas sobre despesas específicas. Considera ainda que, embora esta tributação seja distinta do clássico sistema de tributação do lucro, não é inconstitucional, porque está justificada por objetivos como prevenção da evasão e elisão fiscal e penalização de despesas não relacionadas com a atividade.

Assim, no nosso entender, e à luz da atual jurisprudência constitucional portuguesa, a tributação autónoma não é considerada inconstitucional. Pode ser discutível do ponto de vista da justiça fiscal e da coerência sistemática com a lógica do imposto sobre o rendimento, mas não ultrapassa os limites da conformidade constitucional estabelecidos pela Constituição, sendo também este o entendimento dos tribunais superiores.

3.4. Tributação autónoma sobre as viaturas

A tributação autónoma sobre os veículos é uma questão pertinente no contexto da tributação das sociedades. Esta consubstancia um mecanismo sobre o qual as empresas estão sujeitas a impostos adicionais sobre a aquisição de automóveis, ligeiros de passageiros, considerados como bens luxuosos ou de usos misto, isto é, tendo simultaneamente uso empresarial e pessoal.

No entender do STA, a tributação autónoma surgiu «como meio de combater a evasão e fraude fiscais», no entanto, o seu âmbito foi «progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros». Quando estas se referem a encargos com viaturas, «a *ratio legis* parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e conseqüente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários» (v. acórdão de 27 de setembro de 2017, processo n.º 0146/16).

O TC, através do já mencionado acórdão n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, vai de encontro a esta ideia, referindo que «é justificada, por outro lado, por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa «zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial» e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, pág. 407) ».

O objetivo desta tributação é, não só de aumentar a receita fiscal, como de desencorajar a utilização abusiva dos veículos para fins não diretamente relacionados com a atividade, promovendo, ao invés, os transportes mais ecológicos e economicamente vantajosos.

As viaturas são, em muitas empresas, necessárias para o desenvolvimento da atividade, no entanto, como já referido, também podem servir para uso pessoal, sendo difícil de facto aferir se o veículo é utilizado para fins da atividade, ou se são retirados proveitos particulares, nomeadamente, o uso por particular parte dos colaboradores das viaturas ligeiras de passageiros. Tendo presente esta

dificuldade, o legislador tem vindo a agravar as taxas aplicadas, incentivando assim, a que as viaturas sejam afetas a determinados funcionários (quando se destinam efetivamente ao uso por parte dos mesmos), tributando-se em sede de IRS, deixando de existir esta TA sobre a viatura ligeira de passageiros.

Tanto as viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias, motos e motociclos estão sujeitos a esta tributação. Inclui-se ainda o regime de locação financeira, vulgo *leasing*, e até o *renting*.

Quanto à exclusão de tributação, encontram-se as viaturas ligeiras de passageiras, motos e motociclos, que estejam afetos à exploração de serviços de transporte público, destinados a serem alugados no decorrer normal da atividade do sujeito passivos, e ainda viaturas relativas às quais tenha sido celebrado o acordo patente no artigo 2º, nº3, 9, al. b) do CIRS. Nestes casos, a tributação é efetuada de acordo com o artigo 88º, nº6, al. b) do CIRC, já que a atribuição de viaturas por parte das entidades patronais aos seus funcionários é considerada como remuneração.

No nº5 do artigo 88º do CIRC, pode ler-se:

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

Da leitura deste número, parece-nos interessante analisar o uso do adverbio «nomeadamente», isto porque, ao recorrer ao mesmo, o legislador deixa em aberto outros encargos que possam ser enquadrados neste mesmo artigo. Ou seja, este número contém uma lista exemplificativa e não taxativa.

As taxas aplicáveis têm sofrido uma evolução, principalmente no que respeita aos veículos ligeiros de passageiros (VLP), nomeadamente com a reforma aplicada ao CIRC em 2014. No caso dos VLP, as taxas podem atingir os 35% nos casos em que as empresas tenham lucro, e os 45% no caso de estarmos perante prejuízo fiscal (dado a existência de um agravamento de 10% da taxa nestes casos).

Nos casos de prejuízo fiscal, as taxas de TA aumentam em 10%, nos termos do artigo 88º, nº14 do CIRC. Em alguns casos este aumento pode significar a duplicação do valor da tributação autónoma.

É fundamental que os gestores sejam cautelosos nas tomadas de decisões quanto aos seus gastos, nomeadamente no que respeita à aquisição de viaturas.

Parece-nos ainda relevante mencionar que em 2012, através de uma ficha doutrinária 2012 001228¹¹, a AT esclareceu que nos casos em que o aluguer de viaturas seja inferior a 3 meses (não renováveis), o que acontece usualmente nos casos de rent-a-car, também os encargos com as viaturas estão sujeitos a tributação autónoma.

Visto não existir um custo de aquisição, nem estar prevista uma taxa aplicável a estes casos, a AT definiu que ficariam sujeitas a 10% de taxa de tributação autónoma.

Ainda no que respeita à Tributação Autónoma sobre as viaturas ligeiras, existiam dúvidas no que se relacionava com as despesas com estacionamento e portagens.

Recorrendo a episódios recentes no que respeita a esta problemática, em março de 2024, o CAAD, no Processo n.º650/2023-T, veio considerar improcedente o pedido de anulação parcial das autoliquidações de IRC da requerente, no que se referia a tributação autónoma sobre despesas com estacionamentos e portagens. Também em 2023, no Processo n.º51/2023-T, o CAAD tinha manifestado essa opinião já que, conforme alega a AT, requerida neste mesmo processo, «o art. 88.º, n.º5 do CIRC não representa qualquer tipologia fechada, exemplificando apenas alguns dos tipos dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros (veja-se o «nomeadamente»), pelo que não está em causa qualquer violação da tipicidade fiscal.»

No seguimento de estes, e outros, processos, foi publicado em Diário da República o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 10/2024, de 9 de julho, que veio uniformizar a jurisprudência nesta matéria.

Neste, está expresso que os valores pagos relativos a portagens e estacionamento estão «qualificados como 'relacionados com' as viaturas ligeiras de passageiros em causa, no sentido e para os efeitos da tributação autónoma», prevista no código do IRC.

¹¹ Autoridade Tributária e Aduaneira. BlueFile, Consultores de Gestão. Disponível em https://www.taxfile.pt/file_bank/news2612_5_1.pdf. Acesso em: 27 de outubro de 2023.

Sob a perspetiva do STA, para que os gastos sejam sujeitos a tributação autónoma, é necessário que sejam encargos efetivamente suportados e que estejam relacionados com viaturas ligeiras de passageiros. Dando seguimento a esta linha de raciocínio, o STA considera que o legislador pretendeu abranger todos os encargos que tenham conexão com a viatura ligeira, independentemente do propósito desses encargos. Tal sucede-se devido a dificuldade em dissociar o uso pessoal do uso profissional de uma viatura ligeira, o que resulta na sujeição automática à tributação autónoma, independentemente da finalidade de uso.

Conclui-se então que despesas como estacionamento e portagens, enquadram-se assim no «nomeadamente» a que se refere o n.º5 do artigo 88.º do CIRC.

3.4.1. Como é aplicada?

Esta tributação adicional incide sobre as despesas de aquisição, utilização e manutenção das viaturas pertencentes ao ativo da empresa. É autónoma, tal como o nome indica, já que não depende dos resultados da empresa ou da sua atividade principal, ao invés, utiliza-se uma taxa fixa que é colocada em prática independentemente dos resultados da entidade.

A taxa varia de acordo com o tipo de veículo e da quantidade de CO2 que emite. Quanto mais poluente for o veículo, maior é a taxa aplicada ao mesmo.

3.4.2. Consequências da TA

Os encargos com as viaturas são fiscalmente aceites. Os gastos sobre os quais tenha sido celebrado um acordo escrito, nos termos do artigo 88.º, n.º6, al. b) do CIRC, não estão sujeitos a tributação autónoma.

Por não estares diretamente relacionadas com a atividade empresarial, as empresas que possuem automóveis sujeitos a tributação autónoma podem sofrer consequências financeiras gravosas que afetam a rentabilidade e os recursos disponíveis para investimentos futuros.

Deve de existir um equilíbrio consciente entre a tributação razoável e a tributação excessiva por forma a garantir o alcance das metas delineadas. É fundamental que as políticas fiscais estejam bem estruturadas de modo a incentivar o usos consciente e eficiente de viaturas.

Ora, atendendo no que respeita à tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros efetuados ou suportados por sujeitos passivos de IRC, parece-nos relevante proceder à análise do artigo 88.º, n.º 3 do CIRC. Este, está em linha com o objetivo da própria tributação autónoma, tendo por base a necessidade de dissuadir o abuso que pode incorrer em IRC ao nível das deduções fiscais.

A questão em volta deste artigo prende-se com a existência, ou não, da presunção de não empresarialidade. A jurisprudência não é uniformem neste sentido, existindo decisões que corroboram a sua existência, como é o caso dos processos n.ºs 628/2014-T, 411/2016-T, 497/2016-T, 553/2016-T, 285/2017-T e 189/2018-T, e decisões contra, presentes nos processos n.ºs 52/2016-T, 433/2018-T, 448/2018-T, 516/2018-T e 323/2019-T.

Achamos por este motivo, interessante, analisar uma decisão mais recente, presente no Processo nº306/2020-T do CAAD, de forma a retirarmos as nossas próprias ilações nesta matéria.

De forma a enquadrar sucintamente o sucedido no processo, está em causa a presunção implícita *iuris tantum*¹², (presunção que admite prova em contrário) contida no artigo 88º, nº3 do CIRC, referente à tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros efetuados ou suportados por sujeitos passivos de IRC. Esta encontra-se plasmada no artigo 73º da LGT que diz «As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário». De notar que, como ensina Machado (2010), as presunções são ilações retiradas de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido e «cedem perante prova em contrário o, isto é, a prova de que o facto presumido não acompanhou o facto que serve de base à presunção legal».

¹² Resultante do próprio direito; diz-se da presunção legal que admite prova em contrário (ex.: presunção *iuris tantum*).
«*iuris tantum*», in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008-2023, <https://dicionario.priberam.org/juris%20tantum>.

Assim, por interpretação da Requerente, se o sujeito passivo conseguir comprovar que os encargos associados às viaturas ligeiras de passageiros estão unicamente afetos à atividade empresarial, não deve incidir tributação autónoma. A mesma acrescenta que, a norma supramencionada do artigo do CIRC «não contém uma presunção, expressa ou implícita, uma vez que não é possível retirar do elemento gramatical, da letra da lei, um pressuposto presuntivo de não empresarialidade (parcial ou total) das despesas em causa.». No entanto, neste acórdão é feita referência à opinião do TC que apesar de reconhecer a figura das presunções implícitas (cfr. acórdão n.º 753/2014, de 12 de novembro de 2014), considerou que não se aplicava às normas da limitação a dedução de custos do artigo 23.º, n.º 7 do CIRC.

Em contrapartida a esta posição da Requerente, a Requerida defende que a norma em causa contida no artigo 88º, nº3 do CIRC, não contém uma presunção de não empresarialidade das despesas em questão.

Deste artigo, resulta 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) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27 500€;
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27 500€ e inferior a 35 000€;
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000€.»

Em linha com o objetivo da própria tributação autónoma, também através deste artigo e número, se pretende dissuadir os sujeitos passivos de comportamentos abusivos em IRC e IRS, ao nível da dedução fiscal ou da não declaração de rendimentos em espécie, respetivamente.

O CAAD, conclui então que «e estamos perante o exercício da margem de liberdade e opção legislativa, sem correspondência com o recorte de uma presunção legal», fundamentando ainda a sua posição através da transcrição da decisão proferida no recente acórdão do Pleno (da Secção de Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso para uniformização de jurisprudência n.º 021/20.7BALS, de 24 de março de 2021, que confirmou a decisão arbitral n.º 323/2019-T, onde se firma que «a presunção que se pretende ilidir por prova em contrário não é a natureza não empresarial das despesas mas a própria razão de política fiscal que levou o legislador a tributar essas despesas, levando a discussão para o plano da conformação legislativa que se encontra vedado ao julgador. »

Deste modo, também a nós parece correto afirmar a não existência de uma presunção de não empresarialidade das despesas, mas sim de uma norma de incidência que incide sobre certos factos tributários, sem que exista a necessidade de demonstrar outro facto já que, «A própria realização da despesa determina a aplicação da norma». Esta incidência está dependente de certos factos relacionados com a situação tributária, existindo até a exclusão de certo tipo de veículos e existem taxas distintas com base nas características dos mesmos, o que reforça a ideia de não existência de qualquer presunção legal relacionada com este carácter não empresarial.

Em jeito de conclusão, parece-nos correto afirmar que o nº3 do artigo 88º do CIRC não consagra qualquer presunção ilidível.

3.4.3. Fiscalidade Verde

A lei nº82-D/2014, de 31 de dezembro do Ministério das Finanças, procedeu à alteração de um conjunto de normas fiscais ambientais em diversos setores. Esta lei começou a vigorar dia 1 de janeiro de 2015.

Esta reforma, visa uma utilização eficiente dos recursos, incentivando os consumos mais sustentáveis. Existem metas a concretizar neste âmbito, nomeadamente, a nível internacional visando a neutralidade do sistema fiscal e a competitividade económica.

A Reforma da Fiscalidade Verde, ao nível do setor dos transportes, trouxe diversas novidades, nomeadamente, na redução das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com veículos movidos a gás liquefeito de petróleo (GPL) ou gás natural veicular (GNV) e com veículos híbridos plug-in.

O principal objetivo era reduzir a emissão de CO₂, incentivando a aquisição de veículos mais sustentáveis ao nível ambiental. O critério base das diversas medidas foi o da hierarquização do nível de poluição dos combustíveis existentes. Nesta escala, os combustíveis fósseis comuns, designadamente, a gasolina e o gasóleo estão no topo da hierarquia no que respeita à poluição, seguem-se os combustíveis fósseis «limpos» como o GPL e o GNV e, como menos poluentes, surgem as viaturas elétricas.

No âmbito das viaturas, as medidas introduzidas foram o incentivo ao abate de veículos em fim de vida; o incentivo à aquisição de viaturas elétricas; possibilidade de dedução total do IVA nas viaturas híbridas Plug-in, e de 50% nas viaturas GPL e GNV; e, por fim, o agravamento das taxas de imposto sobre os veículos (ISV) em função das emissões de CO₂.

É impreterível avaliar se a tributação autónoma está a conseguir melhorar a eficácia energética e minimizar o uso indevido de veículos. É necessário um sistema eficiente de regulação e monitorização para garantir que as empresas declaram corretamente as suas despesas e pagam os impostos devidos.

3.4.4. Decisão na hora de comprar ou alugar

Não existe uma solução ideal para todas as circunstâncias ao decidir entre a compra ou o aluguer de um veículo. Em termos de custos para a empresa, ambas as escolhas têm vantagens e desvantagens, sendo que a melhor opção dependerá das exigências e circunstâncias específicas de cada entidade. Podem, no entanto, ser levadas em consideração alguns tópicos relevantes na hora da tomada de decisão.

No caso da opção pela compra, os custos iniciais, as depreciações e os custos de manutenção são gastos a ter com conta na hora de optar por uma das alternativas. No caso do aluguer de um

veículo, tem de ser levados em consideração os custos mensais relativos à renda e a manutenção do veículo. Quanto à depreciação, nestes casos, funciona de forma semelhante à aquisição. No entanto a forma como é calculada varia consoante o tipo de contrato de locação.

Enquanto, na compra existe a vantagem de o veículo ser exclusivamente propriedade da empresa, no aluguer existe flexibilidade da escolha do veículo conforme as necessidades de momentos distintos.

Em última análise, a decisão será tomada levando em consideração os objetivos financeiros da empresa, o montante disponível a ser despendido, na frequência do uso, entre outros aspetos. De forma que seja tomada a melhor opção, muitas empresas decidem efetuar uma extensa análise de custos ao longo da vida útil do veículo.

Já verificamos anteriormente que, independentemente, de existir lucro ou prejuízo, existe tributação autónoma. Ora, não só o facto de ter mais viaturas sujeitas a esta tributação, só faz aumentar também o valor a pagar deste imposto, o que, numa situação de prejuízo fiscal, consegue prejudicar ainda mais as empresas.

3.5. Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal pode ser caracterizado como o estudo e implementação de estratégias legais destinadas a minimizar a responsabilidade tributária, utilizando incentivos fiscais, deduções e outras disposições legais. É uma estratégia preventiva, isto é, auxilia tanto os cidadãos quanto as entidades coletivas na tomada de decisões financeiras para diminuir o efeito dos impostos.

Sanches (2006), considera o planeamento fiscal (legítimo) como uma «técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislado fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais». Quanto ao planeamento fiscal ilegítimo, o autor define como sendo «qualquer comportamento de redução indevida, por contrair princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo».

O planeamento tributário é uma atividade fundamental que permite maximizar a carga tributária dentro dos limites admissíveis tanto para pessoas singulares, como para empresas, visando a melhoria da rentabilidade e competitividade. Nestas situações, a gestão da tributação autónoma é uma estratégia essencial.

As leis anti abuso e os impostos cobrados autonomamente, são ideias fulcrais no domínio da fiscalidade. Ambos são essenciais para promover a equidade tributária, evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação de receita estatal.

O planeamento fiscal pode originar uma alocação mais eficiente de recursos, incentivando o investimento, originando um crescimento económico.

Parafraseando Catarina Silva¹³, «afigura-se contraproducente criticar um comportamento cujo objetivo final reflete, só, e apenas, uma poupança monetária. Tendo em conta o panorama geral financeiro dos cidadãos portugueses e que, efetivamente, residem e trabalham em Portugal, o planeamento fiscal, a par de outras estratégias concretamente definidas afigura-se, antes, uma atitude pensada, e até certo ponto louvável.».

Dentro do planeamento fiscal, existe o planeamento legítimo e o ilegítimo. Entanto o primeiro é legal e aceitável pelo legislado, por utilizar métodos éticos como forma de reduzir a carga fiscal, o planeamento ilegítimo é ilegal, consubstanciando uma violação ética, por envolver a manipulação das leis vigentes.

Importa esclarecer a diferença entre ambas as abordagens, de forma que os limites não sejam transgredidos.

3.5.1. Planeamento Legítimo

Este tipo de planeamento é caracterizado pelo uso das leis tributárias a seu favor, como forma de reduzir as obrigações fiscais sem nunca infringir a lei. Além disso, não são ultrapassados os limites

¹³ Catarina Silva. (2018). Os paraísos fiscais e as cláusulas anti abuso. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa].
https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37215/1/ulfd135755_tese.pdf

morais, sem que exista falsificação de documentos ou encobrimento de informações, existindo sempre transparência.

Este método envolve o uso de incentivos fiscais, deduções, isenções, entre outros.

3.5.2. Planeamento Ilegítimo

O planeamento fiscal ilegítimo implica o uso de métodos fraudulentos e desonestos, com fim a evitar o pagamento de impostos devidos. Este método caracteriza-se não só por violar as leis fiscais, como também por manipular informações, sendo sustentado por um comportamento desonesto e sem transparência.

De entre as práticas mais comuns estão a manipulação de registos, ocultação de dinheiro, transferência ilegal de rendimentos para jurisdições com regimes fiscais mais favoráveis, os conhecidos «paraísos fiscais», entre outros.

3.5.3. Planeamento fiscal em sede de IRC

O Planeamento Fiscal em sede de IRC é utilizado como forma a reduzir a carga fiscal de uma forma ética e juridicamente responsáveis. As entidades empregam uma variedade de táticas para reduzir as suas obrigações fiscais e, em simultâneo, cumprir a lei.

A conjuntura de crescimento da TA terá originado, em muitas empresas, a alteração de decisões de gestão, nomeadamente, no âmbito do planeamento fiscal.

Dentro dos elementos essenciais do planeamento fiscal, é fundamental definir qual a forma legal da empresa (como uma sociedade de responsabilidade limitada, uma sociedade unipessoal ou uma sociedade por quotas), uma vez que pode ter um grande impacto na tributação e na responsabilidade tributária; a sua residência fiscal, pois as taxas podem variar dependendo deste fator; e ainda, ter em atenção algumas técnicas de redução de impostos, fazendo uso de créditos fiscais, deduções e outras técnicas relacionadas.

3.5.4. Importância da gestão da TA

Para prevenir multas e garantir o pagamento das obrigações fiscais, é fundamental uma gestão eficiente da tributação autónoma. As empresas e as pessoas devem estar cientes das leis tributárias relativas a esta tributação, aplicáveis aos seus respetivos setores e situações fiscais. O incumprimento pode resultar em pesadas multas e danos reputacionais.

A manutenção da estabilidade financeira e jurídica das empresas e dos particulares exige um adequado planeamento fiscal, que inclui o controlo da tributação autónoma. Para minimizar a carga tributária e garantir o cumprimento das obrigações fiscais, é fundamental entender a legislação tributária, aproveitar as oportunidades legais e tomar decisões fundamentadas.

4. Evasão Fiscal

A evasão fiscal é um problema generalizado que afeta a arrecadação de impostos e prejudica o financiamento do governo para políticas públicas, infraestrutura e serviços essenciais. Os governos usam frequentemente uma variedade de táticas para combater a evasão fiscal, sendo a tributação autónoma uma delas.

No que respeita à lei portuguesa, o legislador concedeu, à Autoridade Tributária, enquanto Administração Fiscal, o desempenho de uma função de enorme relevância. Isto porque, é a esta que se impõe o controlo das diversas possibilidades a ser postas em praticada, pelos contribuintes, com vista à fuga às contribuições. A fiscalização desta entidade é feita posteriormente às obrigações dos contribuintes. Por outras palavras, só após a entrega das declarações fiscais e liquidação das dividas associadas às mesmas, é que entra a Autoridade Tributária, no sentido de verificar se todas as obrigações foram cumpridas e, se cumpridas, foram entregues com a correta quantificação dos factos incorridos.

Importa salientar que, o Procedimento de Inspeção Tributária, plasmado nos artigos 1º a 43º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), não só «(...) visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.», elencando um carácter de comprovação e

verificação, como também está associado a um procedimento de informação, por ter em vista o cumprimento «dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.», conforme descrito no artigo 12º, nº1, al. b) do mesmo código.

Casalta Nabias, inúmeras vezes por nós citado, considera que este polo do Estado, passou a ter a «(...) enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e a evasão fiscais».

Assim, seguindo o entendimento perfilhado na decisão arbitral nº 34/2016-T, bem como no Processo nº 0106/16.6BEALM do Supremo Tribunal Administrativo, as tributações autónomas visam um objetivo de combate à evasão fiscal através da prevenção no que toca à «transferência de rendimentos da esfera pessoal ou da consideração de despesas sem causa empresarial.».

4.1. Planeamento Fiscal vs. Evasão Fiscal

Os conceitos de planeamento tributário e evasão fiscal estão interligados em termos de tributação. Apesar de ambos lidarem com a gestão fiscal, as táticas que adotam e as ramificações morais e jurídicas que têm são fundamentalmente diferentes.

Enquanto a legalidade e transparência são características que podem ser atribuídas ao planeamento fiscal, as mesmas não estão relacionadas com a evasão fiscal. Esta última envolve a violação de leis fiscais, manipulando informações com o objetivo de enganar as autoridades fiscais. Acresce o facto de ser eticamente reprovável, podendo originar consequências a nível de processos legais e penalizações monetárias.

Estes dois métodos apresentam perspectivas opostas. A evasão é uma conduta ilegal e antiética que prejudica o sistema tributário e a sociedade no seu todo. Já o planeamento fiscal, consiste numa abordagem legítima para minimizar os impostos, mantendo-se dentro dos limites legais. Levando em consideração os benefícios individuais e os interesses do grupo, as decisões de gestão fiscal devem ser tomadas de forma ética e responsável.

No acórdão n.º 18/11, da 3.ª Secção, Processo n.º204/2010 do TC¹⁴ profere-se que as TA tem uma finalidade penalizadora e desmotivadora das práticas que possam «envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal».

4.2. TA como mecanismo de combate à evasão fiscal

A tributação autónoma impõe um imposto fixo sobre certas transações ou atividades, independentemente do lucro ou receita do contribuinte. Essa estratégia é, frequentemente, usada para atingir empresas ou atividades específicas que são propensas à evasão fiscal, tornando mais difícil para os contribuintes pô-la em prática.

Existem várias razões pelas quais a tributação autónoma pode ser eficaz no combate à evasão fiscal, nomeadamente, por ser simples de compreender e fácil de calcular, tornando mais difícil para os contribuintes usar brechas contabilísticas para escapar do pagamento de impostos, uma vez que tributa de forma fixa atividades ou setores específicos. O facto deste imposto ter uma taxa fixa, faz com que exista menos oportunidade para a utilização de métodos agressivos dada a menor flexibilidade para reduzir a carga tributária.

A tributação autónoma não é uma solução única para a evasão fiscal. Juntamente com outras estratégias, incluindo fiscalização eficiente, divulgação de impostos, educação tributária e programas de incentivo à conformidade, é a forma mais eficiente de combate.

Para garantir que a tributação autónoma não imponha um encargo excessivo a determinados grupos ou atividades, é também crucial avaliar os efeitos económicos e sociais dessa tributação, nomeadamente no que diz respeito à equidade.

A tributação autónoma pode ser uma ferramenta útil para prevenir a evasão fiscal, diminuindo as hipóteses de evasão e promovendo o cumprimento. Para obter os melhores resultados, deve ser aplicada de forma adequada, levando em consideração os seus impactos e sendo apoiada por outras estratégias.

¹⁴ 3.ª Secção, Processo n.º204/2010 do TC acórdão n.º 18/11, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha

4.3. Impacto da TA neste combate

Nabais (2013) esclarece que, na sua perspetiva, apesar das tributações autónomas terem surgido como mecanismo de luta contra a evasão fiscal, por incidirem muitas vezes sobre despesas que não estariam relacionadas com a atividade, com o passar dos anos, estas vieram a ser incluídos outros tipos de despesas sujeitas a esta tributação, como as despesas com viaturas ligeiras de passageiros, despesas de representação, lucros distribuídos a entidades com sede em «paraísos fiscais», entre outras. Assim, na opinião do autor, que vai de encontro com a nossa, pode constatar-se que a função originalmente atribuída a esta tributação de combate à evasão fiscal, foi alargado à função de meio de arrecadação de receita para o Estado.

Com o evoluir dos tempos, também a taxa de tributação autónoma tem evoluído no que toca ao valor do imposto a pagar por parte das empresas, devido à cada vez maior abrangência das despesas incluídas, como também ao aumento das taxas aplicáveis.

Para Smith (1776), pai da Economia Moderna, já na altura parecia perspetivar um cenário de incumprimento originado pelo aumento dos impostos quando escreveu no seu livro, «Uma Investigação sobre a natureza e a causa da riqueza das nações» que os «impostos elevados, (...) encorajam a economia paralela, proporcionando, frequentemente, ao Estado uma receita menor do que se fossem praticadas taxas de impostos mais moderadas».

Conclui-se que, segundo o autor, este efeito pode causar nos consumidores um aumento do comportamento evasivo, nomeadamente através do planeamento fiscal agressivo, que pode colmatar num incumprimento das obrigações fiscais.

Podemos facilmente constatar que a carga fiscal tem evoluído nos últimos anos, sendo que a tributação autónoma também contribui para o aumento deste indicador.

Em 2008, iniciou-se uma crise económica em Portugal. Nesta data, segundo dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), a carga fiscal representava 31,7% do PIB, já em 2011, considerado como o ano em que se atingiu o pico da crise, o mesmo indicador localizava-se nos 32,2% do PIB. No entanto, apesar do decréscimo de 0,5 pontos percentuais em 2012, face ao ano transato, iniciou-

se uma fase de crescimento da carga fiscal em 2013. No ano de 2022, a percentagem calculada foi de 36,4% do PIB no que toca à carga fiscal, consubstanciando um aumento de 4,2% face a 2011 que, como referido anteriormente, foi o pico da incerteza económica que se vivia no nosso país.

4.4. TA e Normas Anti Abuso

Em regra, as operações de planeamento fiscal estão enquadradas dentro dos trémitos legais não existindo limites para o seu uso. No entanto, existem alguns negócios que escapam a estes limites podendo ser enquadrados como abusivos, sendo então objeto da aplicação de normas anti abusivas.

Os regulamentos anti abuso são disposições legais, estabelecidas pelos governos, destinadas a impedir técnicas de planeamento tributário abusivo que procuram diminuir injustamente a carga tributária. Esses regulamentos visam neutralizar as técnicas agressivas de planeamento tributário que, apesar de legalmente permitidas, vão contra a intenção da lei e da justiça tributária, reduzindo ainda a arrecadação de imposto por parte do Estado.

A fim de reduzir o valor dos impostos devidos, essas atividades podem envolver o desenvolvimento de estruturas empresariais, transações artificiais ou fictícias e a exploração de brechas legais.

Alguns exemplos mais comuns de normas anti abuso são a regra da substância económica, que visa garantir que as transações realmente tenham algum tipo de substância económica e não sejam realizadas apenas para obter vantagens fiscais; a cláusula geral anti abuso (CGAA), que podem ser incluídas em tratados fiscais internacionais para impedir o abuso de disposições destinadas a evitar a dupla tributação; os preços de transferência, que se refere a negócios que envolvem partes relacionadas. Eles garantem que os preços reflitam o mercado e evitem a transferência fraudulenta de receitas para países com tributação mais baixas; e ainda, as *anti-avoidance* taxes, caracterizadas por serem regulamentações especificamente elaboradas como forma de impedir a evasão fiscal pelo uso indevido de lacunas presentes na legislação.

Os objetivos fundamentais destas normas fiscais são a prevenção da evasão fiscal, garantir a justiça e equidade, garantindo que todos paguem uma parcela justa de impostos, de forma a evitar o abuso

da lei por parte de algumas entidades, e a proteção da receita pública que pode sair prejudicada com o planeamento abusivo.

A CGAA é bastante relevante enquanto meio de combate à evasão fiscal, permitindo punir os comportamentos, aparentemente enquadrados na lei, mas que na realidade resultam de esquemas fraudulentos com fundamento, único e exclusivo, a fuga fiscal.

As normas anti abuso devem ser completas e transparentes, para evitar interpretações erráticas e abordar uma variedade de ações abusivas. Estas normas encontram-se consagradas na cláusula geral anti abuso, que se encontra vertida no artigo 38º, nº2 da Lei Geral Tributária (LGT), e em cláusulas especial anti abuso.

Courinha (2009), determinou alguns pressupostos que considera serem fundamentais para a aplicação da CGAA, a saber, o elemento meio, o elemento resultado, o elemento intelectual e o elemento normativo. O primeiro elemento corresponde ao ato efetuado que foi escolhido como meio para que seja obtida determinada vantagem. Já o elemento resultado, como o nome indica, consiste no fim que se visa obter. O elemento intelectual pretende avaliar qual o objetivo do contribuinte ao praticar esse mesmo ato, isto é, se tinha como principal propósito a obtenção de uma vantagem fiscal. Por fim, o elemento normativo, reprovará juridicamente a vantagem obtida.

Por existir uma linha muito ténue entre o planeamento tributário legítimo e abuso, é fundamental determinar a motivação por trás de uma transação.

O governo depende do dinheiro dos impostos para fornecer serviços básicos como infraestruturas, segurança e educação. As leis anti abuso protegem essa arrecadação garantindo que os fundos estejam disponíveis para apoiar o bem-estar público.

É importante lembrar que a legislação tributária anti abuso difere de país para país e pode sofrer alterações com o tempo, à medida que surgem novos comportamentos abusivos ou são encontradas lacunas nas regulamentações em vigor.

As leis anti abuso e os impostos autónomos são conceitos fundamentais no domínio da fiscalidade. Ambos são essenciais para promover a equidade tributária, evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação dos impostos estaduais.

As leis anti abuso e a tributação autónoma, em conjunto, contribuem significativamente para um sistema tributário mais equitativo e eficiente. Estas normas, impedem o abuso e a evasão fiscal, enquanto a tributação autónoma facilita a tributação de alguns tipos de receita. Para que um sistema tributário funcione bem e para que o Estado arrecade dinheiro suficiente, é essencial compreender essas ideias, as suas aplicações e as dificuldades a elas associadas.

A implementação dessas medidas, no entanto, apresenta alguns desafios. A tributação autónoma exige um equilíbrio entre a justiça fiscal e a simplificação, de modo a evitar incertezas e abusos por parte das autoridades fiscais, os regulamentos anti abuso devem ser redigidos com precisão.

No recente Acórdão do Processo nº106/2021-T, o CAAD refere que «As taxas de tributação autónoma têm a natureza de normas anti abuso e destinam-se a desencorajar certas situações especiais que visem obter uma diminuição da carga fiscal mediante a dedução de custos que se presumem não serem determinados por uma causa empresarial».

5. Análise da Jurisprudência

Decisão Arbitral do Processo 304/2013-T do CAAD

Optámos por este acórdão dado que o tema da dedutibilidade fiscal das tributações autónomas e as considerações nele tecidas são muito pertinentes para o aprofundamento desta tese.

Numa fase prévia à análise, importa referir que, à data dos factos, vigorava a redação aprovada pelo DL 442-B/88 que se manteve inalterada até 31/12/2013.

No presente tempo, aplica-se a Redação posterior, em vigor desde 01/01/2014.

5.1. Resumo da decisão arbitral

I – Do Pedido

O pedido de constituição do tribunal arbitral, interposto pelo Banco A, SA, pretende que seja declarada a ilegalidade parcial dos atos de autoliquidação em sede de IRC no período de 2010, na parte que corresponde à não relevância fiscal dos encargos com tributações autónomas.

Em 2013, foi apresentada, pela requerente, uma reclamação graciosa dos referidos atos, que resultou num indeferimento tácito, já que decorreram mais de quatro meses desde a apresentação do pedido de revisão graciosa, conforme os artigos 57º, nº1 da LGT e artigo 10º, nº1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, vulgo RJAT.

II – Das alegações das partes

A requerente, o Banco SA., alegou o seguinte:

Foram entregues as declarações de rendimento modelo 22, referente ao exercício de 2010, onde teria sido apurada uma tributação autónoma no valor de 111.164,36€, que se subdividia pelos seguintes encargos:

Tipo de encargo	Valor apurado
Encargos com viaturas	72 537,95 €
Despesas de representação	12 941,16 €
Ajudas de Custo e compensação pela deslocação em viaturas próprias	211,02 €
Despesas confidenciais ou não documentadas	25 474,23 €
	111 164,36 €

Tabela 2 - Encargos da Requerente no exercício de 2010

Ao apurar o lucro tributável, a Requerente não procedeu à dedução fiscal destes encargos, o que obstou ao reconhecimento da dedutibilidade fiscal destas tributações autónomas.

Solicita, a requerente, no âmbito deste processo, o reconhecimento destas despesas como dedutíveis.

Alega também, a requerente, que por efeito da dedutibilidade das tributações autónomas, em sede de apuramento de IRC e Derrama municipal, o imposto a pagar tem uma redução no valor de € 29.458,56€.

Para sustentar a sua tese, a mesma apresenta os seguintes argumentos:

1. A TA incide sobre a despesas e não sobre o rendimento ou lucro da empresa;
 - a. Neste âmbito, recorreu a requerente, a alguns acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Constitucional, STA e TC, respetivamente, que corroboram a ideia defendida pela requerente. Por exemplo, no processo nº 0281/11, de 6 de julho de 2011, o STA menciona na sua decisão que «Como bem refere a recorrente «as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indiretos e não diretos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. Em boa verdade, as tributações autónomas constantes do Código do IRC poderiam estar inscritas num outro código ou em diploma autónomo».

Também nesta linha, o TC faz uma distinção entre IRC e TA nos acórdãos nºs 310/2012, 382/2012 e 617/2012 ao dizer que: no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. Artigo 8º, nº9 do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização

da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.»

O CAAD no processo nº7/2011-T defende que: «Podemos considerar pacífico que a tributação autónoma atinge a despesa do sujeito passivo (contribuinte) e não o seu rendimento. Ao fazer isto, o legislador está a abdicar da regra de tributação do rendimento acrescido e do rendimento líquido – se a não dedutibilidade das despesas não documentadas é inerente à tributação do rendimento líquido, já a tributação autónoma de tais despesas não observa essa regra e tem finalidades diversas da tributação do rendimento acrescido» (p 30). Isto é, a TA não segue a lógica da tributação do rendimento líquido (onde só se tributa o lucro após a dedução das despesas necessárias e documentadas), mas sim diretamente sobre certas despesas, funcionando como um método de controlo, com finalidades distintas da tributação sobre o rendimento.

2. Considerando que a TA é um imposto sobre a despesa, deve ser-lhe aplicada a regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais prevista no artigo 23º, nº1, al.f) do CIRC (versão que vigorou até 31/12/2009). A requerente alega que a redação do novo artigo 23.º-A, n.º 1, al. a) do Código do IRC, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de dezembro, sugere que as tributações autónomas eram dedutíveis até 2014.

Referem que, antes desta alteração, a cláusula de exceção especificava que certos impostos, incluindo os «que incidam sobre lucros», estavam isentos de dedução. No entanto, com a alteração de 2014, a tributação autónoma foi explicitamente incluída nesta exceção, apesar de não ser um imposto que incide sobre os lucros. Isto sugere, segundo a recorrente, que a tributação autónoma seria dedutível antes da alteração da legislação.

Por sua vez, a Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira), em resposta, defendeu que:

1. Estamos perante uma exceção de intempestividade do pedido. A requerente, ao identificar como objetivo do pedido o «ato de autoliquidação de IRC e derrama consequente referente ao exercício de 2010», pretende unicamente obter a declaração de ilegalidade, anulação parcial e reembolso do montante pago, acrescido de juros. Contudo alega a Requerida, que foi ultrapassado o prazo legal para a impugnação de atos de liquidação/autoliquidação em sede arbitral, quantificado em 90 (noventa) dias, no artigo 10º do RJAT.
2. Considera que a TA não é uma tributação distinta do IRC, recorrendo à decisão arbitral nº 7/2022-T, ou Sérgio Vasques e às considerações constantes da página 239, nota 470 do seu Manual de Direito Fiscal, para sustentar a sua tese.
3. O Imposto sobre o rendimento, «contempla, também, elementos de obrigação única como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.»
4. O objetivo da tributação autónoma é duplo: incentivar os contribuintes a minimizarem as suas despesas e desincentivar certos tipos de despesas que facilitam os pagamentos ocultos, recuperando, em última análise, receitas fiscais que poderiam ser perdidas. No entanto, como a tributação autónoma visa diminuir o benefício fiscal obtido através da dedução dessas despesas, não pode ser compensada pela dedução dos seus custos ao IRC do exercício. Garante-se assim a redução do benefício fiscal pretendida.

Conclui dizendo que «as tributações autónomas, para além de não se poderem considerar formalmente um imposto distinto do IRC, também materialmente não têm absoluta autonomia, antes se encontrando, como se demonstrou, funcionalmente ligadas ao apuramento do rendimento real.»

III – Da Fundamentação

O CAAD deu como provados os seguintes factos, que passamos a citar:

- 1- Em 30/05/2010 a Requerente procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2010 mediante apresentação da declaração Modelo 22.
- 2- Apresentou, a 30 de Maio de 2012, uma declaração de substituição da declaração modelo 22 entregue.
- 3- Na referida autoliquidação de IRC do exercício de 2010, a Requerente procedeu também à autoliquidação de tributações autónomas previstas no artigo 88º do CIRC, num total de 111.164,36€.
- 4- A *não relevação* fiscal dos encargos com tributações autónomas desse mesmo exercício teve um impacto de € 29.548,56 em termos de IRC e derrama suportados.
- 5- A Requerente pagou o imposto devido.
- 6- Em 30 de Maio de 2013, a Requerente apresentou reclamação graciosa da referida autoliquidação de IRC e derrama, manifestando a pretensão de serem considerados como dedutíveis à matéria coletável os encargos com tributações autónomas de 2010.
- 7- Nos termos do disposto no artigo 57.º n.º 5 da LGT, formou-se indeferimento tácito da reclamação graciosa em 30 de setembro de 2013.

Apesar do CAAD ter apreciado tanto a questão da exceção da intempestividade do pedido, como o mérito da dedutibilidade dos montantes pagos a título de tributação autónoma para efeitos de apuramento do lucro tributável, a nossa análise, cingir-se-á ao tópico que respeita à dedutibilidade dos montantes pagos a título de TA para efeitos de apuramento do lucro tributável, visto que é o mais relevante para a presente dissertação.

A questão central que se coloca é se as despesas relacionadas com a TA, como viaturas, despesas de representação, ajudas de custo, compensação por deslocações e despesas confidenciais não documentadas, podem ser deduzidas do lucro tributável.

A Requerente argumenta que a tributação autónoma, sendo um imposto indireto sobre despesas, deve ser deduzida, com base na interpretação implícita do artigo 45.º do Código do IRC, que exclui a dedução de impostos sobre lucros. A Requerida, por sua vez, defende que a tributação autónoma se enquadra nos encargos não dedutíveis segundo o mesmo artigo. Para resolver a questão, é necessário esclarecer a natureza das tributações autónomas e determinar se são ou não dedutíveis no apuramento do lucro tributável em IRC.

Neste processo o CAAD cita a decisão arbitral, de 20 de setembro de 2012, Proc. nº 7/2011 como base para descrever a lógica e evolução deste regime percecionada pelos tribunais relativamente a este assunto ao longo dos anos.

Em suma, tanto a jurisprudência quanto a doutrina jurídica consideram que as tributações autónomas são diferentes do imposto sobre o rendimento, pois incidem sobre as despesas. Embora estejam no Código do IRC, são tratadas como impostos distintos. O acórdão sugere que o Código do IRC possa ser substituído por uma legislação mais focada nas despesas contabilísticas, como as de viaturas e despesas confidenciais. A dedutibilidade das tributações autónomas não impede regras de limitação de prejuízos fiscais. No entanto, a dedução pode causar incoerências no sistema fiscal, pois, mesmo com mais despesas dedutíveis, o contribuinte pode acabar por pagar mais imposto, gerando um desalinhamento entre a tributação autónoma e a tributação sobre o rendimento real.

Por exemplo, se as despesas com os veículos fossem dedutíveis, o facto de ter mais veículos resultaria num pagamento mais elevado de tributação autónoma.

Por outro lado, estas regras não visam assegurar a conformidade fiscal dos contribuintes que pagam simultaneamente imposto sobre o rendimento e tributação autónoma. Tal conformidade é assegurada por normas que estabelecem a não dedutibilidade de certas despesas, conforme o artigo 45º do Código do IRC (atualmente 23º-A). A tributação autónoma visa as vantagens fiscais obtidas por terceiros, e o árbitro conclui que não há uma conexão direta entre o Código do IRC e as tributações autónomas.

É abordado ainda a possibilidade das TA constituírem normas anti abuso específicas, nos termos do artigo 73º da LGT.

As cláusulas anti-abuso visam combater a evasão fiscal, tratando práticas específicas de risco. De acordo com Saldanha Sanches, essas cláusulas criam presunções, desvios do ónus da prova e desconsideração de determinados custos, abrangendo tanto a evasão quanto a fraude fiscal. No contexto do caso, é consensual que a tributação autónoma serve para evitar práticas abusivas na remuneração de trabalhadores, gestores e sócios/acionistas.

O artigo 88.º do Código do IRC estabelece uma disposição anti-abuso incontornável, onde o contribuinte não pode demonstrar que as despesas eram exclusivamente relacionadas à atividade da empresa ou que o objetivo principal não era obter uma vantagem fiscal. Essas regras funcionam de forma autónoma, com efeitos claros e obrigatórios, sem necessidade de intervenção administrativa.

Definida assim a natureza da TA, verifiquemos a sua dedutibilidade:

a) Quanto aos gastos

Ao analisar a jurisprudência constante do CIRC, constatamos que as tributações autónomas só podem ser deduzidas se os custos fiscais correspondentes forem igualmente dedutíveis. Caso contrário, a despesa é considerada não essencial para a obtenção de rendimentos. O artigo 45.º do Código do IRC impõe diversas limitações, decorrentes quer da própria estrutura do imposto, quer da necessidade de evitar distorções provocadas por práticas comuns ou abusivas.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º proíbe expressamente a dedução do IRC e de quaisquer outros impostos que incidam direta ou indiretamente sobre os lucros. Logicamente, o IRC não deve ser dedutível, uma vez que o imposto a pagar não deve ser subtraído à mesma matéria coletável. No entanto, coloca-se a questão crucial: a tributação autónoma pode ser considerada um imposto com incidência direta nos lucros? Tendo em conta a natureza das tributações autónomas acima descrita, a resposta parece ser negativa.

Por conseguinte, uma interpretação literal do n.º 1, alínea a), do artigo 45.º não exclui a dedutibilidade das tributações autónomas do lucro tributável. No entanto, a lei vai para além da interpretação literal, conforme afirma o artigo 11.º, n.º1 da LGT. Devemos então recorrer a outros elementos, como o histórico, o sistemático e o teológico, para os quais aponta o art. 9.º do Código Civil.

Do ponto de vista sistemático, as normas constitucionais e o princípio do acréscimo parecem defender a cobrança das tributações autónomas, uma vez que, se não o fizerem, violam o princípio da tributação do rendimento real. A não dedutibilidade de uma despesa efetiva suportada pelo contribuinte deve ser justificada por objetivos fiscais fundamentais que justifiquem o desvio do princípio da tributação do rendimento real.

Para avaliar esses objetivos, é essencial considerar os fins para os quais o sistema de tributação autónoma foi criado. A este propósito, recordamos o argumento apresentado pela Requerida, sublinhando que a tributação autónoma visa reduzir o benefício fiscal obtido com a dedução dos custos sobre os quais incide e combater a evasão fiscal incentivada por tais despesas.

Salvo argumento mais convincente, a dedução das tributações autónomas à matéria coletável não põe em causa os fins e objetivos do regime das tributações autónomas. Neste caso concreto, assegura o cumprimento do princípio da capacidade contributiva. Aprofundemos esta perspetiva.

Em primeiro lugar, reconhece-se que qualquer dedução ao rendimento tributável diminui, por inerência, a obrigação fiscal do contribuinte. Esse processo não compromete nem vai contra os objetivos do imposto deduzido. O mesmo, apenas permite a consideração das despesas envolvidas no cálculo do lucro tributável.

É indubitável que a dedução das tributações autónomas diminui a tributação efetiva da empresa. No entanto, será que isso põe em causa os objetivos de combate à evasão fiscal e de prevenção de benefícios fiscais indevidos a terceiros?

Nós defendemos que não, e a Requerente também.

Em primeiro lugar, é essencial reconhecer que a dedução das tributações autónomas não compensa totalmente a carga fiscal suportada pelo contribuinte. A tributação autónoma devida será sempre superior a qualquer redução de IRC conseguida com a sua dedução.

Em segundo lugar, neste caso específico, não há indícios de que qualquer dedução possa comprometer os objetivos de combate à evasão fiscal e ao abuso da regra.

Tal como evidenciado pelas numerosas revisões do regime, a tributação autónoma, apesar de ter decretado o combate à evasão fiscal como objetivo primordial, funciona também como um mecanismo de substituição fiscal ou mesmo de geração de receita fiscal adicional.

Dado que a tributação autónoma constitui um regime excecional no quadro constitucional da tributação do rendimento, deve sofrer uma interpretação restritiva e alinhar-se com toda a regulamentação fiscal estabelecida no nosso ordenamento jurídico. Isto é particularmente relevante no que diz respeito ao cálculo do lucro tributável dos contribuintes de IRC que exercem principalmente atividades comerciais, industriais ou agrícolas.

Além disso, desconsiderar uma carga fiscal destinada a penalizar benefícios de terceiros obtidos à custa dos contribuintes de IRC seria contrário aos princípios da justiça e da proporcionalidade.

Consequentemente, as despesas sujeitas a tributação autónoma, relativas aos custos dedutíveis em sede de IRC, tais como despesas com viatura, despesas de representação, ajudas de custo e indemnizações por deslocações em automóvel do trabalhador, devem ser deduzidas ao lucro tributável nos termos dos artigos 17.º e 23.º do Código IRC.

IV – Da Decisão

Decidiu o CAAD:

1. julgar procedente a exceção de intempestividade do pedido;

2. julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do ato de autoliquidação relativo ao ano de 2010, na medida correspondente à não relevação das despesas com tributações autónomas relativas a encargos dedutíveis em sede de IRC.

5.2. Nossa análise da Decisão

Parece-nos que a lógica por trás da não dedutibilidade do IRC faz sentido, pois o imposto não deve ser subtraído da mesma base de cálculo. No entanto, a questão da tributação autónoma merece uma análise distinta, pois estas tributações não incidem diretamente sobre os lucros, mas sim sobre determinadas despesas ou comportamentos específicos das empresas.

Para garantir um sistema tributário justo, é essencial considerar a interpretação sistemática das normas e respeitar o princípio do acréscimo. A possibilidade de dedução das tributações autónomas deveria ser avaliada, salvo existência de uma justificação sólida que demonstre a necessidade da sua exclusão para atingir os objetivos fiscais.

Caso contrário, a não dedutibilidade pode comprometer a equidade do sistema, afastando-se dos princípios que orientam a tributação sobre o rendimento real e podendo resultar numa carga tributária excessiva sobre os contribuintes.

Isso ocorre diretamente sobre determinadas despesas, o que pode levar a situações em que o contribuinte paga mais imposto apenas por ter mais custos dedutíveis. Consubstanciando, assim, um desalinhamento entre o objetivo da tributação autónoma e o princípio da tributação sobre o rendimento real.

De acordo com a jurisprudência e as normas do Código do IRC, as tributações autónomas só podem ser deduzidas se os custos fiscais a que estão associadas forem igualmente dedutíveis. Caso contrário, essas despesas são consideradas não essenciais para a obtenção de rendimentos e, por isso, não são passíveis de dedução.

Por forma a dar notícia da nossa aderência ao exposto no acórdão em causa, segmentaremos as nossas opiniões em três tópicos. A saber:

1. O possível benefício para o contribuinte se a TA fosse dedutível

A dedutibilidade da tributação autónoma pode, em certa medida, beneficiar o contribuinte. Se as despesas relacionadas com a tributação autónoma forem dedutíveis, isso pode levar a uma redução da base de cálculo do lucro tributável, diminuindo assim a carga fiscal total do contribuinte.

Embora a dedução das tributações autónomas dependa da dedutibilidade dos custos fiscais correspondentes, a análise sugere que, ao serem consideradas despesas essenciais para a obtenção de rendimentos, essas tributações podem ser deduzidas.

No entanto, é nossa opinião que, embora a dedução possa reduzir a tributação efetiva, como a própria tributação autónoma incide sobre essas despesas, pode acontecer uma situação em que, paradoxalmente, o contribuinte paga mais imposto devido ao aumento das despesas dedutíveis.

Portanto, estamos perante uma questão complexa, que pode trazer tanto benefícios como desvantagens para o contribuinte. Consideramos para tal como benefícios a redução da base de cálculo, já que, a dedutibilidade pode diminuir a base de cálculo do lucro tributável, resultando em uma menor carga fiscal. Pode ocorrer ainda uma menor tributação efetiva, isto porque existindo a possibilidade de deduzir despesas sujeitas a tributação autónoma, o contribuinte pode pagar menos impostos de forma geral. Ademais também poderá surgir, uma maior justiça fiscal pois, a dedução é permitida para despesas efetivas, garantindo que os contribuintes não sejam penalizados por custos legítimos associados à sua atividade.

Por outro lado, as desvantagens incluem a possibilidade de existir uma carga fiscal potencialmente maior. Existe ainda o risco de incoerência no sistema fiscal, neste sentido vamos ao encontro da ideia explanada no acórdão ao considerar que a dedutibilidade pode criar uma situação onde, paradoxalmente, ter mais despesas resulta em um maior pagamento de impostos, o que pode parecer injusto. Por fim, aquele que nos parece mais evidente, a possibilidade de abusos pois, se não forem bem reguladas, as deduções podem ser usadas indevidamente para reduzir a carga tributária, levando a um aumento do risco de evasão fiscal.

Face ao exposto, a dedutibilidade da tributação autónoma pode ser vista como uma forma de garantir justiça fiscal e equidade, respeitando os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade, sem ferir os objetivos do regime tributário.

Em suma, a análise da dedutibilidade das despesas e da tributação autónoma revela uma questão repleta de nuances que podem impactar significativamente o contribuinte. Por um lado, os benefícios como a redução da base de cálculo, a diminuição da tributação efetiva e a promoção da justiça fiscal são aspetos favoráveis que podem aliviar a carga tributária. Por outro lado, as desvantagens, ressaltam a necessidade de uma regulação cuidadosa. Assim, para garantir um sistema fiscal equitativo e eficiente, é essencial um equilíbrio entre a dedutibilidade e a supervisão rigorosa das práticas fiscais, de modo a mitigar os riscos de evasão e garantir que os contribuintes não sejam penalizados indevidamente.

Possibilidade de isso representar um obstáculo ao combate à evasão fiscal

Embora a dedução das TA possa reduzir o montante de IRC a pagar, a mesma não elimina a totalidade da carga fiscal, uma vez que o seu valor continua a ser superior à redução de IRC proporcionada pela dedução. É também importante sublinhar que essa dedução não afeta os objetivos de combate à evasão fiscal. Pelo contrário, a inclusão das TA nas deduções ao lucro tributável não impede a concretização das finalidades fiscais, mas sim limita a arrecadação de receita adicional pelo Estado, uma vez que a dedução diminui o montante de IRC recolhido.

Portanto, a dedução da TA no cálculo do IRC não apenas preserva a justiça fiscal, mas também mantém o equilíbrio entre a tributação justa do rendimento e o cumprimento dos princípios fundamentais do sistema fiscal.

Inclusão da TA no Código do CIRC

A inclusão da tributação autónoma no regime de IRC está alinhada com a necessidade de calcular adequadamente o lucro tributável, especialmente para efeitos de aplicação de um agravamento de taxa em caso de prejuízo. No entanto, só nos parece pertinente a sua inclusão no CIRC caso seja possível a sua dedução em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

A necessidade de uma interpretação restritiva do regime é essencial para garantir que as despesas sejam tratadas de forma adequada e para evitar abusos. Isso implica que qualquer dedução deve ser bem regulada e acompanhada de normas que evitem a evasão fiscal.

Caso contrário, e existindo somente como elo de conexão ao IRC a possibilidade de o prejuízo fiscal agravar a TA, não nos parece apropriado constar do código deste imposto. No entanto, a inclusão da mesma deve ser feita com cautela, garantindo um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação fiscal e a promoção de um sistema que não penalize indevidamente os contribuintes que cumprem as normas fiscais. É fundamental que a legislação continue a evoluir de forma a resolver essas contradições e a assegurar a conformidade fiscal.

6. Metodologias de investigação e análise prática

6.1. Introdução

No presente capítulo debruçar-nos-emos sobre a análise prática realizada no âmbito desta Dissertação de Mestrado. Seguidamente, em três subcapítulos, encontram-se descritos os elementos gerais levados em consideração durante a investigação, nomeadamente, o método de pesquisa adotado, a preparação para a análise, e por fim, a análise e conclusões.

Inicialmente, na proposta a esta dissertação, tinha ficado definido como método de estudo, a elaboração de um questionário que seria aplicado aos contribuintes e agentes de apoio aos mesmo na sua situação tributária., a saber, os contabilistas, advogados e solicitadores.

No entanto, ao iniciarmos a preparação do inquérito a aplicar, deparamo-nos com algumas questões. Primeiramente, que tipo de perguntas poderíamos efetuar de modo a não condicionar as respostas - apesar do anonimato que seria garantido a quem respondesse –, como também com a relevância dos resultados que obteríamos com a respostas às mesmas

Após algum tempo de reflexão, concluímos que seria mais pertinente a análise de um documento jurídico ou científico, fosse ele um Acórdão, artigo de revista científica ou jornal, que estivesse

relacionado com a temática em estudo, de forma a ultrapassar o impasse em que nos encontrávamos.

6.1. Método de pesquisa

Durante a realização da pesquisa teórica que serviu de base à elaboração desta dissertação foram analisados inúmeros textos científicos, acórdãos de diversos tribunais, de forma que obter um amplo leque de opiniões e justificações para as mesmas, de modo que nos auxiliasse na construção da nossa própria fundamentação que, acima de tudo, pretendemos que seja bem justificada e coerente.

Foi então que nos deparamos com a Decisão Arbitral do Processo 304/2013-T do CAAD, fundamentada pelo árbitro onde defendia a não existência de qualquer ligação entre o Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e as Tributações Autónomas.

Este chamou-nos particularmente à atenção por ser uma conclusão bastante similar a que estávamos a obter, e ainda, por estar, na nossa opinião, muitíssimo bem fundamentado, não só devido ao vasto leque de legislação e decisões passadas a que se correu, como também ao enquadramento histórico das Tributações Autónomas que serve de base à análise de toda a problemática envolvida.

Consequentemente, considerámos de sumaior importância uma análise mais extensiva ao mesmo, que acabou por culminar na elaboração da vertente prática desta Dissertação.

6.2. Preparação para a análise

Como foi supramencionado, estamos perante um Acórdão muito extenso, repleto de informação teórica e análise a outras decisões proferidas no passado.

Numa primeira fase, optou-se por ler a decisão na sua totalidade, por forma a ressaltar as partes mais importantes e que requererem um estudo mais amplo da nossa parte.

Depois de salientados os pontos a aprofundar, decidimos que seria imprescindível ler e analisar cada um dos documentos que o Dr. Amândio menciona, de forma a interpretar a sua análise à luz de cada um dos casos, até porque, em alguns deles, eram mencionadas leis que tinham sido substituídas ou revogadas. Aliás, de notar que muitas leis que vigoravam à data da análise do CAAD, são distintas das aplicadas à data da elaboração desta mesma dissertação.

Posteriormente, com os casos lidos e as notas tomadas, poderíamos passar à próxima fase.

6.3. Análise e conclusões

O processo de chegar às conclusões do presente documento envolveu **uma releitura minuciosa do Processo 304/2013-T**, que se mostrou essencial para aprofundar a compreensão dos diversos processos mencionados e das especificidades de cada um deles. Esta releitura foi realizada com uma nova perspetiva, enriquecida pelo conhecimento adquirido nas etapas anteriores da pesquisa, o que permitiu uma análise mais crítica e informada.

Durante essa etapa, as considerações e opiniões do árbitro do processo tornaram-se ainda mais eloquentes e relevantes. Após esta revisão, foi possível alinhar os argumentos apresentados com a nossa própria interpretação. Essa sintonia reforçou a validade das conclusões que estamos a desenvolver na presente Dissertação, demonstrando que há uma consonância entre as nossas análises e as visões defendidas no processo.

Assim, a releitura não apenas consolidou o entendimento sobre os processos em questão, mas também validou e ampliou a nossa posição, permitindo-nos construir uma argumentação sólida e fundamentada em relação aos temas abordados neste documento.

7. Conclusão

Em jeito de conclusão, a presente Dissertação tentou evidenciar a importância crítica da tributação todos os agentes económicos contribuam de forma equitativa para a sociedade.

Em conclusão, a questão da tributação autónoma é central para a análise da equidade no sistema tributário, pois revela um paradoxo importante que pode distorcer a tributação sobre o rendimento real. A lógica subjacente à não dedutibilidade do IRC é entendida como uma tentativa de simplificar o sistema tributário, evitando que o imposto seja subtraído da própria base de cálculo, o que, em teoria, facilita a previsão das obrigações fiscais. No entanto, quando observamos a aplicação da tributação autónoma, a complexidade aumenta, especialmente em relação às despesas dedutíveis. O problema surge quando a tributação autónoma incide sobre despesas que, embora possam ser legítimas e necessárias para a operação de um negócio, não são diretamente relacionadas ao objeto da atividade, mas ainda assim geram uma obrigação tributária adicional.

Essa aplicação pode resultar numa distorção, onde o contribuinte acaba por pagar mais imposto devido ao aumento de custos dedutíveis, o que se traduz numa sobrecarga fiscal sem correspondência no aumento do rendimento real. Esse desalinhamento entre o objetivo original da tributação autónoma e o princípio fundamental da tributação sobre o rendimento real enfraquece a equidade do sistema fiscal. Isto porque, cria uma situação onde a carga tributária não reflete a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, mas sim as escolhas fiscais e operacionais que podem ser distorcidas pelas regras de dedução.

Além disso, a questão da dedutibilidade das tributações autónomas está intimamente ligada aos custos que o contribuinte suporta para gerar rendimento. Segundo as normas do Código do IRC e a jurisprudência, as despesas dedutíveis devem estar diretamente relacionadas à atividade produtiva e à geração de lucro. Isso implica que, para garantir que o sistema seja justo e que não existam

distorções, as tributações autónomas só deveriam ser deduzidas caso os custos fiscais correspondentes também sejam dedutíveis. Caso contrário, se essas despesas forem vistas como não essenciais para a criação de rendimentos, como alguns custos operacionais ou fiscais considerados indiretamente vinculados à atividade lucrativa, a dedução não deveria ser permitida. Essa abordagem ajuda a evitar que o sistema seja manipulável ou que surjam brechas que favoreçam determinados contribuintes em detrimento de outros, criando uma situação em que o imposto acaba por ser mais oneroso para aqueles que não conseguem justificar alguns custos.

Portanto, a revisão e a aplicação adequada da tributação autónoma devem ter em mente o objetivo maior de garantir que a tributação reflita a real capacidade económica dos contribuintes. A equidade fiscal não deve ser prejudicada por regras que possam desvirtuar o princípio da tributação justa, levando a uma carga fiscal desproporcional. Para que o sistema tributário seja verdadeiramente imparcial, é essencial que as exceções à regra de dedutibilidade sejam rigorosamente justificadas e que o princípio do rendimento real seja observado de forma consistente. Ao mesmo tempo, qualquer medida que procure simplificar a tributação autónoma ou reduzir a carga sobre determinados contribuintes deve ser acompanhada de uma análise detalhada das suas consequências, para que não se crie uma distorção ainda maior no equilíbrio fiscal.

A implementação de políticas fiscais que procurem a equidade deve, portanto, ser baseada numa análise sistemática dos efeitos das deduções e da tributação autónoma, assegurando que o sistema tributário continue a funcionar de maneira eficiente, justa e proporcional à realidade económica de cada contribuinte. Somente assim será possível atingir um equilíbrio entre a arrecadação fiscal e a justiça tributária, permitindo que todos os sujeitos passivos de imposto contribuam de acordo com sua verdadeira capacidade económica.

Bibliografia

Legislação

Lei n.º55-A/2010, de 31 de dezembro

Lei n.º2/2014, de 16 de janeiro.

Lei n.º 32/2019, de 3 de maio;

Informação vinculativa - Processo 2012 001228, com Despacho da Subdiretora-Geral, de 21.05.2012

Publicações Editoriais

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 01061/16.6BEALM (2022). Supremo Tribunal Administrativo.

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e296f5ae906d68a6802588c600573f23?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 10/2024, de 9 de julho. Supremo Tribunal Administrativo. Diário da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/10-2024-871292368>

Autoridade Tributária e Aduaneira. BlueFile, Consultores de Gestão. Disponível em https://www.taxfile.pt/file_bank/news2612_5_1.pdf. Acesso em: 27 de outubro de 2023.

Casalta Nabais, J., Direito Fiscal, 4ªEdição, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 356

Casalta Nabais, J., Direito Fiscal, 6ªEdição, p.614

Courinha, G. (2004), «*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário Contributos para a sua compreensão*», Almedina.

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

Decisão Arbitral do Processo 304/2013-T (2024). Centro de Arbitragem Administrativa.
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=305&id=7825

Morais, R. D., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, pp.202-203

Morais, R. D. (2016), «*Sobre o IRS*», 3ª reimpressão de edição de 2014, Almedina.

Moreira, A. (2018). *A Dedutibilidade das Tributações Autónomas*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa]. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37221/1/ulfd135764_tese.pdf. Acesso em: 27 de outubro de 2023.

Palma, C. C. (2012). *As tributações autónomas vistas pelo tribunal constitucional*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal - Artigos comentários de jurisprudência recensões na web crónica da atualidade, 5(2), 241–255.

Sanches, S. (2007). Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora.

Sanches, S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*.

Santos, C. (2015). *Tributações autónomas em IRC – Evolução recente*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. Disponível em: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21718/1/TFM_Constanca%20Santos_Msc%20Gest%20c3%a3o.pdf. Acesso em: 31 de outubro de 2023.

Silva, C. (2018). *Os paraísos fiscais e as cláusulas anti-abuso*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa]. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37215/1/ulfd135755_tese.pdf

Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, tradução Portuguesa: Riqueza das Nações, Volume II, 3ª Edição (1983). Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian.

Souto de Moura, A. et. al. (2024). *O Impacto do IRC na economia portuguesa*. Fundação Francisco Manuel dos Santos. <https://ffms.pt/pt-pt/estudos/estudos/o-impacto-do-irc-na-economia-portuguesa>

Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 310/2012, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 131, de 9 de julho de 2012. www.tribunalconstitucional.pt

Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 382/2012, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 163, de 23 de agosto de 2012. www.tribunalconstitucional.pt

Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 617/2012, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 245, de 20 de dezembro de 2012. www.tribunalconstitucional.pt