



CIDEEFF

WORKING PAPERS

Nº 5 / 2022

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS EM SEDE DE IRC:
UMA SINOPSE PELA LEI E JURISPRUDÊNCIA

Rui Marques



CIDEEFF

FCT Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

ISSN: 2795-4218

-

Nº5/2022

TAX GOVERNANCE

Tributações autónomas em sede de IRC: uma sinopse pela lei e jurisprudência

Author

Rui Marques

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa

FCT Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



Tributações autónomas em sede de IRC: uma sinopse pela lei e jurisprudência

RUI MARQUES ¹
CIDEEFF | Universidade de Lisboa

1 Investigador do CIDEEFF. Docente. Universitário. Inspector tributário.

Índice

Resumo / Abstract

(pag. 4) ►

Em jeito de Prólogo

(pag. 5) ►

1. Uma sinopse pela legislação portuguesa

(pag. 10) ►

2. Alguns casos no Direito Comparado

(pag. 21) ►

3. Uma sinopse pela interpretação dos Tribunais

(pag. 29) ►

4. Conclusões

(pag. 52) ►

Bibliografia

(pag. 55) ►

Resumo / Abstract

O objectivo principal deste estudo assenta em problematizar alguns aspectos gerais do regime da tributação autónoma em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), que consiste na aplicação de uma taxa de tributação específica a certas situações consideradas especiais, nomeadamente, certos tipos de despesas ou consumos, independentemente do resultado fiscal apurado, tendo em vista desincentivar a realização das operações a que se referem ou neutralizar a dedução fiscal como gastos. Para isto, realiza-se uma pesquisa jurisprudencial e legislativa, sem esquecer a interpretação feita pela administração tributária.

Em particular, pretendemos identificar alguns elementos históricos que nos permitam definir as tributações autónomas no seio da política fiscal, conhecer a sua evolução legal bem como investigar que outros países aplicam um modelo semelhante de tributação ou possuem políticas com o mesmo propósito.

Por fim, procede-se a uma apreciação da jurisprudência portuguesa sobre as situações específicas previstas no Código, tomando como ponto de partida as posições da administração tributária e dos contribuintes.

The main purpose of this study will be to problematize some general aspects of the autonomous taxation provided by corporate income tax (IRC), that consists on the application, in certain circumstances, of a specific taxation fee, namely certain types of expenses or consumptions, regardless of whether the taxable person presents taxable income or tax loss, in order to discourage the concerned operations or to neutralize the tax deduction as expenses. For this, a legislative and jurisprudential research is carried out, without forgetting the interpretation made by the tax administration.

In particular, we intend to identify some historical elements that allow us to frame the autonomous taxation within the tax policy, to determine how it has progressed over time, as well as to investigate which other countries apply a similar model of taxation or have policies with the same purpose.

Finally, an assessment of the Portuguese case law on the specific situations provided by the Corporate Income Tax Code, taking as a starting point the positions of the tax administration and taxpayers.

Palavras Chave / Keywords

Tributação autónoma. IRC. Análise comparativa. Vantagens acessórias. Jurisprudência dos tribunais portugueses.

Autonomous taxation. Corporate income tax. Comparative analysis. Fringe benefits. Portuguese case law.



Em jeito de Prólogo

«[O]s homens não arriscam mais do que a proporção do ganho que pode produzir-lhes o acontecimento feliz»

Marquês de Beccaria

No início de qualquer trabalho académico torna-se mister ressaltar a importância ou mesmo transcendência do tema eleito. Não obstante, tratando-se no caso presente das *tributações autónomas* tal incumbência parece de sobremaneira facilitada dada a inesgotável controvérsia nos planos da doutrina e da jurisprudência que tem merecido o seu (des)acerto perante a nossa Constituição e demais legislação, mormente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)¹, decorridos já 20 anos sobre o acolhimento destas tributações no Código deste imposto.

Desde logo, a magnitude destas tributações resulta impressionante nas declarações entregues pelos sujeitos passivos e, sobretudo, pelos valores ingressados nos cofres do Estado², donde merecerem frequentemente a atenção por parte das acções inspectivas³, por meio das correcções reflectidas, a jusante, nas liquidações adicionais levadas a efeito pela administração tributária⁴.

As questões em seu redor têm sido das mais useiras e vezeiras na esfera administrativa (reclamações graciosas, pedidos de revisão, recursos hierárquicos, etc.) e o mesmo se tem verificado no contencioso tributário, (judicial e arbitral). Para tal, reconheça-se, muito tem contribuído a originalidade de tais tributações⁵, seja pelo seu cariz materialmente distinto do IRC seja no

1 A tributação autónoma também se encontra acolhida em sede de IRS.

2 De acordo com as estatísticas referentes ao período de tributação de 2018, de um total de 492.935 declarações periódicas de rendimento (mod. 22) entregues alcança-se que em 193.158 destas surgiram apuradas tributações autónomas no cálculo do imposto (quadro 10, campo 365) num valor que ascendeu a 510 milhões de euros [Fonte: Portal das Finanças].

3 SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório de Actividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” – 2019*, Lisboa, Junho de 2020, p. 81.

4 Sem esquecer os juros compensatórios pelo retardamento da liquidação (artigos 35.º da LGT e 102.º do CIRCI).

5 FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO/ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3, CEJUR, Braga, 2014, pp. 3-24.

cotejo ante ordenamentos jurídico-fiscais mais próximos, a par da dificuldade na sua caracterização, exponenciada pela sua amplitude e variabilidade⁶.

Desde logo, fazem-se notar pela sua incidência directa sobre *despesas*, assim constituindo uma excepção ou complemento ao imperativo da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP)⁷ e ao regime de acréscimo como critério de determinação do lucro tributável (artigo 17.º do CIRC)⁸, bem como ao princípio da capacidade contributiva (artigo 4.º, n.º 1 da LGT)⁹.

Bastas vezes reputada como subversora dos princípios fundamentais da tributação do rendimento¹⁰, esta forma de tributação surge justificada por razões de justiça fiscal, no quadro dos princípios da equidade, eficiência e simplicidade¹¹. Mormente, pela dificuldade em distinguir entre o carácter privado e a natureza empresarial de certas despesas, bem como, no caso das vantagens acessórias (*fringe benefits*), pela não tributação na esfera patrimonial dos seus beneficiários – ou porque estes não são conhecidos ou porque o rendimento não é determinável com rigor¹² –, obstando a uma distribuição camuflada de rendimentos¹³ e a condutas de fraude e evasão fiscais¹⁴.

Portanto, ao propósito das tributações autónomas subjaz uma natureza anti-abusiva face a determinados encargos de empresarialidade, pelo menos, parcialmente duvidosa, susceptíveis

6 Na asserção de ANA PAULA DOURADO, «Trata-se de uma figura jurídica criada pelo legislador português, com pouca semelhança a outros regimes de Direito Comparado, que tem vindo a ser utilizada crescentemente para tributar rendimentos que não conseguem ser tributados na esfera do contribuinte, com contornos muito variáveis, e difíceis de caracterizar, dada a sua volatilidade» (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, p. 254).

7 Para obstar ao abuso fiscal e mesmo à fraude e evasão fiscais, a tributação do rendimento real (“método directo”, que exige contabilidade organizada) é acompanhada de métodos complementares como é o caso das tributações autónomas de gastos [ANA PAULA DOURADO/PAULO MARQUES, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, 2.ª edição, UCP Editora, Lisboa, p. 240].

8 No IRC acolhe-se uma noção tendencialmente ampla de rendimento (acréscimo ou incremento patrimonial) que consiste na diferença entre o valor líquido do património no início e no fim do período de tributação, bem como a teoria do balanço, que atende à variação do activo líquido do sujeito passivo no decurso do período da tributação.

9 Rememore-se que o que busca o princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*) é que os contribuintes do Estado contribuam para o seu sustento no valor (*quantum*) mais aproximado possível à proporção das suas respectivas capacidades, ou seja, dos rendimentos de que desfrutem.

10 SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa, Outubro de 1996, pp. 25-26.

11 Conforme se pode alcançar na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 46/VIII, que esteve na génese da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que incorporou as tributações autónomas no CIRC.

12 J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 406-407. SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa, Outubro de 1996, p. 260.

13 Dividendos, no caso dos sócios.

14 Acórdão do TC de 20 de Junho de 2012 (Proc. n.º 150/12).

de atingir o rendimento real dos sujeitos passivos¹⁵, correspondendo a um «mecanismo sancionatório de contornos “impróprios”», uma vez que, «não obstante se configurarem como verdadeiros impostos sobre alguns actos de despesa praticados pelas empresas, têm um conteúdo sancionatório “impróprio”, de resto linear à generalidade das normas anti-abuso específicas»¹⁶.

No caso das entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola – como sempre ocorre no caso das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas –, a incidência real e, conseqüentemente, a matéria colectável em sede de IRC, surgem recortadas pelo *lucro*, obtido a partir do resultado líquido do período eventualmente corrigido nos termos do Código, em cumprimento do princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo e concretizado pelo regime de acréscimo. Donde que as tributações autónomas, ao surgirem estritamente recortadas pelo montante de certas *despesas* (e não rendimentos) e consubstanciadas num imposto de obrigação única (e não periódica) – o que se reflecte quanto à caducidade do direito de liquidação e à prescrição das dívidas tributárias (artigos 45.º e 48.º da LGT), bem como quanto à não aplicação retroactiva da lei (artigo 12.º, n.ºs 1 e 2 da LGT)¹⁷ –, são uma excepção aos sobreditos princípios, fazendo erigir uma estrutura dual da tributação directa sobre as pessoas colectivas¹⁸. Esta natureza materialmente distinta e cindível relativamente ao IRC¹⁹ surge também denunciada no caso das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal ou das entidades que auferem rendimentos resultantes directamente da actividade sujeita ao *imposto especial de jogo*, sobre cujos rendimentos não incide o IRC mas apenas a tributação autónoma (respectivamente, artigos 6.º e 12.º, e 7.º e 88.º n.º 2).

Correspondendo a uma opção legislativa no sentido do alargamento da base de incidência do IRC em relação à pré-existente no artigo 3.º do Código, esta tributação incide, primacial e

15 Conforme sancionado na Decisão Arbitral do CAAD de 3 de Março de 2014 (Proc. n.º 187/2013-T).

16 FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Constituição e Lucro Real – Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português*, AAFDL Editora, Lisboa, 2018, pp-297-298. Este Autor identifica mesmo «uma pretensão de modelação de comportamentos, relativamente à utilização e correlação de esferas jurídicas entre as sociedades e sócios, tendo como finalidade a obtenção de vantagens fiscais, sem qualquer tipo de conexão face à actividade prosseguida pelas primeiras». No entanto, não se confunda com o sancionamento ou penalização próprios do domínio das infracções tributárias [por exemplo, uma despesa não documentada é punida como contra-ordenação por falta na apresentação ou exibição de documentos (artigo 117.º do RGIT)].

17 Veja-se, a este propósito, o Acórdão do TC de 19 de dezembro de 2012.

18 A tributação autónoma consubstancia um regime avulso, afastado dos modelos tributários tradicionais (FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, p. 147). Conforme assinalado na Decisão Arbitral do CAAD de 24 de Fevereiro de 2014 (Proc. n.º 209/2013-T), estamos perante «uma forma de, indirectamente e através da despesa, tributar o rendimento». Neste mesmo sentido parece apontar o artigo 23.º-A n.º 1, alínea a) do CIRC, ao determinar que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

19 No mesmo sentido, entre outros, os Acórdãos do TC de 13 de Abril de 2016 (Proc. n.º 465/2015) e do STA de 8 de Julho de 2020 (Proc. n.º 010/20) e 6 de Julho de 2016 (Proc. n.º 0412/16), bem como RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 203.

directamente, sobre *despesas* individualmente consideradas no âmbito de um imposto²⁰ que originariamente incidia apenas sobre rendimentos, – mediante a aplicação de uma taxa específica a cada despesa. Traduzindo-se numa operação de liquidação que mais não é do que uma mera agregação, para efeitos de comodidade e facilidade na cobrança, do conjunto de operações sujeitas à mesma tributação, em nada influenciando o volume das despesas efectuadas na determinação da taxa aplicável²¹.

Ou seja, estamos perante uma obrigação única (e não periódica) uma vez que a tributação incide sobre factos instantâneos e avulsos (e não de formação sucessiva ou duradoura, em situação reveladora de uma certa estabilidade no tempo²²), esgotando-se a eficácia fiscal no momento em que cada um se forma e dá então origem ao imposto, independentemente do momento em que o mesmo vem a ser relevado em termos de declaração ou liquidação do imposto²³, deste modo se enxertando na tributação do rendimento²⁴. Acresce também que o encargo com as tributações autónomas não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizado como gasto do período [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea a)].

Pelo antedito, a colecta obtida com os montantes pagos a título de tributações autónomas não releva no âmbito do apuramento da colecta do próprio IRC, donde que não é considerada para efeito da realização das deduções previstas no artigo 90.º n.º 2. Com idêntico fundamento, não são admitidas deduções à colecta das tributações autónomas por não estarem expressamente previstas na lei, designadamente, montantes apurados a título de pagamentos especiais por conta ou benefícios fiscais²⁵ quando se revelarem insuficientes para permitir a dedução da totalidade dos valores apurados em sede de colecta de IRC.

In limine, nas linhas que se seguirão desvelaremos então com vagar toda a evolução das tributações autónomas na legislação portuguesa produzida até ao CIRC, na sua redacção actualmente em vigor, o que, antecipamos, assumirá foros de hiperactividade e complexidade. O mesmo é dizer, conheceremos dos traços identitários em geral para melhor aferirmos das motivações do legislador relativamente a cada situação especialmente ali prevista.

Outrossim, faremos depois uma incursão pelos parcos exemplos de Direito Comparado em que a tributação autónoma das despesas é suportada pela entidade que incorre nas mesmas: na

20 Sendo os tributos divididos em três categorias (impostos, taxas e contribuições), as tributações autónomas configuram-se como um imposto (artigo 3.º n.º 2 da LGT), dada a ausência de qualquer nexos sinalagmático.

21 Acompanhamos por inteiro o entendimento sancionado em Plenário pelo Tribunal Constitucional, no Acórdão de 19 de Dezembro (Proc. n.º 150/12).

22 EDUARDO PAZ FERREIRA, *Ensaio de Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 90.

23 RUI MARQUES, *A caducidade o direito de liquidação do imposto*, 2.ª edição, Vida Económica, Porto, 2018, p. 85.

24 JOSÉ CASALTA NABAIS, *Estudos de Direito Administrativo Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 15.

25 Designadamente, no âmbito do Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II), conforme jurisprudência uniformizada do STA de 8 de Julho de 2020 (Proc. n.º 010/20).

União Europeia, foram ou são os casos da Bulgária, Bélgica, Reino Unido e França, e, pela notória influência da fonte legislativa portuguesa, são os casos de Moçambique, Cabo Verde e Angola.

Por fim, serão percorridas as várias situações objecto de tributação autónoma, previstas na redacção actualmente vigente do artigo 88.º do CIRC, com um excuro pela prática da jurisprudência nacional (incluindo a arbitral) quanto a tais situações, sem esquecer a interpretação veiculada pela administração tributária (afinal, o sujeito activo na relação jurídico-tributária), expondo criticamente as soluções que têm sido perfilhadas e, quando justificado, a referência a alguns contributos da doutrina.

Isto, mesmo sabendo das nossas graves limitações que poderão, é o mais certo, a final, adensar as dúvidas.



1. Uma sinopse pela legislação portuguesa

A produção legiferante tem-se consubstanciado numa crescente ampliação dos factos sujeitos a tributação autónoma, muitas das vezes a par de um constante agravamento das taxas a que não é alheia uma preocupação com a arrecadação de receita. Compulsadas estas últimas três décadas – apenas para nos debruçarmos sobre a tipificação empreendida no CIRC –, podemos observar que não tem escasseado a modelação de comportamentos com efeitos ao nível do IRC que o legislador tenciona desencorajar, por meio das tributações autónomas, pretensamente anti-sistémicas e de natureza excepcional. Vejamos então.

1.1. Antecedentes das tributações autónomas

A imputabilidade como custos ou perdas do exercício relativamente às despesas contabilizadas como “gastos confidenciais” no âmbito do vetusto Código da Contribuição Industrial²⁶ vinha merecendo fortes reservas por parte da jurisprudência²⁷. No rescaldo da Revolução, corrigindo-se algumas das distorções mais gritantes do sistema tributário, entendeu-se proibir a realização de *despesas confidenciais ou não documentadas* pelas empresas comerciais ou industriais e, bem assim, às empresas com escrita devidamente organizada que se dedicassem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, sob pena de punição com multa igual à despesa efectuada²⁸ (artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto)²⁹. Mais se estabelecendo que não poderiam as pessoas (singulares ou colectivas) que atribuíssem ou pagassem remunerações pela prestação de trabalho tomar sobre si os impostos ou outros encargos legais devidos pelas pessoas que lhes prestassem os serviços, sob pena de tal infracção ser punida com multa igual ao dobro dos impostos ou encargos indevidamente assumidos (artigo 25.º).

26 Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de Julho de 1963.

27 No Acórdão do STA de 16 de Junho de 1971 (Proc. n.º 16329), foi deliberado por unanimidade que «não são de considerar como custos ou perdas imputáveis ao exercício as despesas contabilizadas como “gastos confidenciais” por não ser possível saber se obedecem aos requisitos estabelecidos no artigo 26.º do CCI». Conforme assinalado na Decisão Arbitral do CAAD de 20 de Setembro de 2012 (Proc. n.º 7/2011-T), «O Tribunal bem intuiu que as despesas confidenciais eram contrárias à tributação do grupo A, assente na contabilidade organizada (artigo 23.º do CCI), e ao requisito de demonstração da sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora (artigo 26.º do CCI)».

28 Num mínimo de 5.000\$00.

29 Havendo também a considerar o Decreto-Lei n.º 764/75, de 31 de Dezembro, que alterou o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.

No entanto, considerando que a experiência entretanto obtida demonstrava que, em alguns casos, tais despesas se mostravam «necessárias ao bom prosseguimento das actividades empresariais», o Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de Junho tomou como razoável a fixação de um limite máximo para a realização dessas despesas, como medida de combate à evasão e fraude fiscais³⁰.

Posteriormente, pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1988, determinou que as empresas que efectuassem tais despesas ficariam sujeitas, para esse tipo de despesas, à taxa de contribuição industrial agravada em 20%³¹, dando origem a uma tributação específica ainda que não autonomizada do tributo. Sendo que, se a realização das despesas ultrapassasse 2% da facturação total, tal infracção seria punida com multa de igual montante, o que veio adensar a questão sobre se foi então criado um verdadeiro tributo ou uma sanção³².

De entremeio, no contexto do programa de ajustamento subjacente à Assistência Financeira Externa concedida a Portugal em 1983-1984, então pelo Fundo Monetário Internacional, como medida de curto prazo para redução do défice orçamental, pelo Decreto-Lei n.º 119-A/83, de 28 de Fevereiro, que pôs em execução o Orçamento do Estado para 1983, foi criado o *Imposto Extraordinário sobre Algumas Despesas das Empresas*³³, à taxa de 10%, realizadas no exercício de 1983, nomeadamente, despesas de representação (com recepções, passeios, jantares, almoços e espectáculos oferecidos, no País ou no estrangeiro, a clientes, fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades), despesas com deslocações, estadias, alojamento e alimentação, despesas com ofertas a clientes, a fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades e despesas com rendas de imóveis não adstritos ao exercício da actividade da empresa ou a realizações de utilidade social³⁴. A matéria colectável do imposto era o valor global trimestral das despesas em causa, donde que a liquidação era trimestral³⁵.

A aplicação deste imposto extraordinário veio a ser prorrogada para 1984, quanto às despesas suportadas neste período³⁶. Em qualquer dos casos, trata-se de um imposto de crise, com

30 Ou seja, manteve-se a proibição de realização das despesas, mas a infracção apenas seria punida com multa igual à despesa total efectuada durante o exercício quando esse montante ultrapassasse 1% da facturação total da empresa no mesmo período ou o máximo de 10.000.000\$00 (critério *ad valorem*), não podendo a multa ser inferior a 20.000\$00.

Para os exercícios de 1987 e seguintes, a punição apenas teria lugar quando o referido montante ultrapassasse 0,5% da facturação total da empresa no mesmo período ou o máximo de 5.000.000\$00, mantendo-se que a multa não poderia ser inferior a 20.000\$00 (Decreto-Lei n.º 167/86, de 27 de Junho).

31 Ou seja, sendo a taxa da contribuição industrial de 30%, tais despesas passaram a ser tributadas em 50%.

32 ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, p. 255.

33 Sujeitas a contribuição industrial.

34 A criação deste imposto extraordinário surgiu ao abrigo da autorização concedida pela Lei n.º 2/83, de 18 de Fevereiro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1983 (provisório).

35 Artigos 3.º n.º 1 e 5.º n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 67/83, de 13 de Julho, que aprova o Regulamento do Imposto Extraordinário sobre Algumas Despesas das Empresas).

36 Pelo Decreto-Lei n.º 69/84, de 27 de Fevereiro, que estabeleceu um conjunto de disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 1984, ao abrigo da autorização concedida pela Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1984. Consequentemente, pelo Decreto Regulamentar n.º 35/84, de 18 de Abril, foi alterado o Regulamento do Imposto Extraordinário sobre Algumas Despesas das Empresas, aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 67/83, de 13 de Julho.

eficácia retroactiva³⁷, autonomizado face ao Código da Contribuição Industrial e acompanhado de uma subsequente regulamentação.

Pela Lei 9/86, de 30 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 1986, consignou-se que «*As despesas não documentadas* não são consideradas como custos para efeitos de contribuição industrial» (artigo 20.º n.º 4), abrangendo as despesas confidenciais, tidas por não documentadas.

Na reforma de tributação sobre as pessoas colectivas, de grande calado, introduzida a partir de 1989 com o CIRC³⁸, o legislador não acolheu qualquer disposição relativa a tributação autónoma³⁹. Isto, apesar de estatuir que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, suportados com as despesas de representação, escrituradas a qualquer título (na parte em que a então Direcção-Geral das Contribuições e Impostos as reputasse exageradas) e com os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.

No entanto, logo no ano seguinte, pela mão do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho⁴⁰, estabelece-se avulsamente que as *despesas confidenciais ou não documentadas*⁴¹ efectuadas por sujeitos passivos de IRC⁴², sem prejuízo da indedutibilidade fiscal dos encargos, são tributadas *autonomamente* em sede deste imposto a uma taxa de 10%, depois sucessivamente agravada para 25% pela Lei n.º 39-B/94, que aprovou o Orçamento do Estado para 1995, para 30% pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1997⁴³ e para 32% pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 1999⁴⁴.

O legislador não mais parou de alargar a abrangência (e a intensidade) das tributações autónomas⁴⁵. Desde logo, a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado

37 Conforme assinalado em SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2018, p. 50.

38 Que aboliu a contribuição industrial, a contribuição predial e o imposto sobre a indústria agrícola.

39 O mesmo se verificou a respeito do CIRS.

40 Ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo artigo 25.º, n.º 3 da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1990. Pela mesma ficou o Governo autorizado a «tributar autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa agravada em 10% e sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas». No entanto, esta tributação autónoma surgiu à margem das alterações introduzidas directamente no novel CIRC.

41 O Acórdão do STA de 5 de Julho de 2000 (Proc. n.º 024632), sancionou o entendimento de que *despesas confidenciais* são despesas que não são especificadas ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade, enquanto as *despesas não documentadas* são despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, são tidas como despesas não comprovadas documentalmente.

42 Não isentos, nos termos do artigo 9.º do Código.

43 A referida taxa de 30% é elevada para 40% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

44 Sendo a taxa de 32% elevada para 60% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

45 JOSÉ PEDRO CARVALHO, *Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 16, CEJUR- Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2017, pp. 15-52.

para 2000, alargou o âmbito da tributação autónoma às *despesas de representação*⁴⁶ e aos *encargos com viaturas ligeiras de passageiros*⁴⁷, a uma taxa de 6,4%, sendo apenas tributadas as despesas efectuadas por sujeitos passivos de IRC não isentos⁴⁸ e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola⁴⁹.

1.2. A evolução da tipificação no Código do IRC

A incorporação da tributação autónoma no Código – no então artigo 69.º-A («*Taxa de tributação autónoma*») – apenas vem a ser operada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais⁵⁰, dando fôlego a uma constante ampliação, por uma diversificação extraordinária (nas situações previstas) e aumento de valor, com vista à obtenção de mais receitas fiscais, assim consubstanciando um efectivo imposto sobre determinadas despesas⁵¹.

No caso das *despesas confidenciais ou não documentadas*, agrava-se a taxa de tributação para 50%⁵², sendo esta elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola⁵³. No caso das *despesas de representação* e

46 Clarificando-se o conceito de *despesas de representação*: consideram-se como tal, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

47 Nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e o imposto municipal sobre veículos. Excluem-se os encargos relacionados com viaturas afectas à exploração do serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

48 *Subjectivamente*, na redacção depois introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 17 de Dezembro. Em relação a estes sujeitos passivos não existe o perigo de erosão da base tributária.

49 A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro elimina a restrição à aceitação destas despesas como custos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório Geral do Orçamento do Estado para 2000*, Lisboa, Janeiro de 2000, p. 131). Em certa medida, o IVA contido nestas despesas já estava excluído do direito à dedução (artigo 21.º do CIVA). Recorde-se que este último Código havia sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

50 Antes desta Lei, conforme assinalado na Decisão Arbitral do CAAD de 10 de Abril de 2018 (Proc. n.º 511/2017-T), «durante dez anos, as sociedades liquidaram aquela tributação autónoma, sem que tal estivesse suportado em qualquer norma, dado que não integrava então o CIRC e nunca foi efectivamente regulamentado o art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, que ocorria através da própria declaração de rendimentos “Modelo 22”, tendo precisamente só esta invocação, concretamente, ainda relativamente a 1999, com a mera denominação de “despesas confidenciais”, no campo 365 do quadro 10 de “cálculo do imposto” (que, aliás, com os subsequente regimes da tributação autónoma, se manteve sempre o mesmo)».

51 JOSÉ CASALTA NABAIS, *A determinação da matéria tributável no IRC*, Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Vol. I, 2013.

52 Como a carga fiscal que incidia sobre tais despesas era bastante inferior à que pesava sobre os rendimentos sujeitos a IRS e a contribuições para a Segurança Social, justificava-se um aumento significativo da sobretaxa, conforme assinalado pelo Relatório “Silva Lopes” (COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002, p. 367).

53 Na apresentação da Reforma então realizada, na sequência dos trabalhos de uma comissão (ECORFI), o Ministro das Finanças e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a propósito da dedutibilidade de custos, esclareciam que as propostas de reforma elegiam a consagração de um tratamento penalizante para as chamadas despesas confidenciais para pôr termo à sua utilização abusiva. «Tais despesas, para além de não serem consideradas custos, passam agora a ser tributadas com uma taxa autónoma de 50%- e de 70% em casos especiais-, o que se espera possa contribuir para desincentivar o recurso às mesmas» (JOAQUIM PINA MOURA/RICARDO SÁ FERNANDES, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras, 2000, pp. 38 e 39).

dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros (e agora também com *barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas*)⁵⁴ surge uma indexação à taxa normal mais elevada do IRC⁵⁵, excluindo-se os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável⁵⁶.

Ademais, a tributação autónoma surge ainda alargada, a uma taxa de 35%⁵⁷, às despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (*paraísos fiscais*)⁵⁸, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. O legislador remete para o regime previsto para as despesas confidenciais ou não documentadas, o que parece denunciar uma similitude de preocupações quanto à opacidade e à aptidão de tais despesas para encobrirem distribuições de rendimentos a terceiros⁵⁹.

Logo no ano seguinte, com o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que reviu o Código⁶⁰, no renumerado artigo 81.º, a nova redacção esclarece que são tributados autonomamente os encargos «dedutíveis» (como gastos para determinação do lucro tributável)⁶¹ relativos a *despesas de representação* e os relacionados com *viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas*, subtraindo da previsão da norma os encargos relacionados com barcos de recreio e aeronaves de turismo. Vindo depois a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2002, a incluir os encargos relacionados com *viaturas mistas*⁶².

Pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, consagra-se um agravamento da taxa (de 20%) para 50% da taxa normal mais elevada no que tange aos encargos dedutíveis respeitantes a *viaturas ligeiras de passageiros ou mistas* cujo custo de aquisição seja superior a €40.000, quando suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respei-

54 Desde que não afectos à exploração do serviço público de transportes nem destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo. Excluem-se as reintegrações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado um acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da viatura automóvel que gera encargos para a entidade patronal.

55 A taxa corresponde a 20% da taxa normal mais elevada do IRC.

56 Este regime veio a ser suprimido pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

57 A taxa é elevada para 55% quando tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

58 Conforme a lista dos países, territórios ou regiões aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças (actualmente, na previsão do artigo 63.º-D, n.º 1 da LGT, *ex vi* do artigo 88.º, n.º 8 do CIRCI).

59 JOSÉ PEDRO CARVALHO, *Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 16, CEJUR- Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2017, p. 27.

60 A Lei n.º 30-G/2000, no seu artigo 17.º, autorizara o Governo a rever globalmente a redacção do Código, tendo em conta as alterações decorrentes da execução daquela mesma lei.

61 Não é a dedução ou não dedução da despesa que releva para efeitos desta tributação autónoma, mas antes a sua dedutibilidade [Decisão Arbitral do CAAD de 11 de Maio de 2018 (Proc. 509/2017-T)].

62 Até 2000 não existia tal classificação.

to. Estas mesmas taxas diferenciadas conhecem, pouco depois, uma redução (respectivamente, taxas fixas⁶³ de 6%⁶⁴ e 15%), por efeito da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2004, vindo a primeira a ser ainda mais reduzida, para 5%⁶⁵, através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2005. Esta última Lei, com excepção dos sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado⁶⁶, alarga a incidência da tributação autónoma, a uma taxa de 5%, desta feita abrangendo os encargos *dedutíveis*⁶⁷ relativos a despesas com *ajudas de custo* e com *compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador*, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título (excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário)⁶⁸, bem como os encargos *não dedutíveis*⁶⁹ suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam⁷⁰.

Com o objectivo de prevenir práticas de evasão em matéria de tributação dos lucros distribuídos⁷¹, introduzindo alterações ao CIRC (bem como ao CIRS e ao EBF), o Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro estabelece que são tributados autonomamente, à taxa de 20%, os *lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial*⁷², quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido

63 E não já indexadas a uma fracção da taxa normal mais elevada do IRC.

64 Que, recorde-se, também se aplica aos encargos com as despesas de representação.

65 *Idem*.

66 Este regime foi extinto pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

67 Não é a dedução ou não dedução da despesa que releva para efeitos da tributação autónoma, mas antes a sua dedutibilidade [Decisão Arbitral do CAAD de 11 de Maio de 2018 (Proc. 509/2017-T)].

68 No entanto, tendo em atenção o disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS, a tributação apenas incide sobre a parte em que não sejam excedidos os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril e Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de Dezembro) e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício.

69 Ou seja, à não dedutibilidade dos gastos acresce a tributação autónoma. Segundo o artigo 42.º, n.º 1 alínea f) – actual artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h), por efeito da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o Código –, não são dedutíveis fiscalmente os encargos com despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.

70 Já quanto às entidades que não exercem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, a administração tributária tem entendido que os referidos encargos são tributados autonomamente apenas quando suportados no âmbito de uma actividade daquela natureza desenvolvida a título acessório (Informação Vinculativa com Despacho do Subdirector Geral do IR, de 16 de Novembro de 2005 (Proc. n.º 529/05)).

71 Ao abrigo da autorização legislativa concedida no artigo 4.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, que habilitou o Governo a rever o regime de tributação dos dividendos de modo a evitar a prática de operações denominadas de ‘lavagem de dividendos’, no sentido de prever uma tributação autónoma para os dividendos de fonte interna ou externa, que correspondam a participações detidas durante um período inferior a 1 ano, a uma taxa idêntica à definida para a retenção na fonte, quando sejam auferidos por sujeitos passivos do IRC residentes, que beneficiem de isenção relativamente aos rendimentos de capitais.

72 Neste caso, abrangendo os rendimentos de capitais.

na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período⁷³.

A vetusta designação de despesas *confidenciais* é deixada cair, pela redacção introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2008, apenas perdurando a referência às *despesas não documentadas*⁷⁴, não ficando prejudicada a sua tributação autónoma mesmo que desconsiderados os custos nos termos do artigo 23.º⁷⁵.

A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, tem o especial cuidado de excluir da tributação os *encargos relacionados com os veículos* movidos exclusivamente a energia eléctrica, mas aumenta a taxa geral para 10%⁷⁶, mantendo apenas a taxa anterior (5%) para os encargos respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO (índice 2) sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade. A taxa especial prevista quando o custo de aquisição da viatura ligeira de passageiros ou mista seja superior a €40.000 e o sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os encargos em causa digam respeito é aumentada (de 15%) para 20%. Já após a renumeração⁷⁷ dos artigos do Código – com o novel artigo 88.º–, com a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, o referido valor de aquisição da viatura passou a estar alinhado com limite para a aceitação fiscal dos gastos com as depreciações⁷⁸.

Uma nova tributação autónoma, à taxa de 35%, surge por efeito da Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, agora incidente sobre os gastos ou encargos relativos a *indenizações ou quaisquer compensações* devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a *cessação de funções*

73 Nos termos da lei de autorização (Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho), a tributação autónoma não é aplicada no caso de o período de um ano não estar verificado à data da colocação à disposição dos dividendos, mas a titularidade das partes sociais venha a permanecer na mesma entidade durante o tempo necessário para perfazer o referido período

74 Por se entender que as despesas confidenciais também eram “não documentadas” e para uniformização com a terminologia adoptada internacionalmente (*undocumented expenses*), «perante a equivalência das duas situações – quer porque os factos são semelhantes (ausência de documentação quanto a elementos essenciais para a tributação do rendimento real, isto é, segundo a contabilidade organizada) quer porque as consequências são idênticas (não dedutibilidade das despesas acrescida de tributação autónoma)» [ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, p. 252]

75 Artigo 23.º-A, n.º 1 alínea b), a partir da redacção introduzida pela lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro,

76 Que, recorde-se, também se aplica aos encargos com as despesas de representação.

77 Operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho

78 Conforme previsto no artigo 34.º, n.º alínea e), na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que estabelecia que não seriam aceites fiscalmente as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a €40.000.

de gestor, administrador ou gerente⁷⁹, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de *rescisão de um contrato antes do termo*, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade. E, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, à taxa de 35%, surge prevista uma tributação autónoma sobre os gastos ou encargos relativos a *bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes* quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500⁸⁰, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período. Em qualquer dos casos, justificada a medida como forma de assegurar «uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas»⁸¹.

Ainda a propósito dos *encargos relacionados com viaturas*, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011 altera a redacção, e onde antes se dizia «dedutíveis» passou a dizer-se «efectuados ou suportados» (isto é, independentemente da sua dedutibilidade ou não). E, por outro lado, deixam de poder beneficiar de uma taxa reduzida (5%) os encargos respeitantes a viaturas menos poluentes⁸², que assim passam a ser taxados nos termos gerais a 10%.

Por efeito da mesma Lei n.º 55-A/2010, a aplicação da taxa agravada (20%) sobre os *encargos relacionados com viaturas* cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos do artigo 34.º, n.º 1 alínea e)⁸³ passa a ter lugar independentemente de terem ou não sido apurados prejuízos nos (dois) períodos de tributação anteriores. Mas, em contrapartida, todas as taxas previstas no artigo 88.º são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem *prejuízo fiscal* no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários em causa⁸⁴.

79 Na gíria anglo-saxónica conhecidos como *golden parachutes*.

80 A mesma Lei, no seu artigo 90.º, logo consagrou uma excepção, agravada, à própria norma geral do n.º 13 do artigo 88.º do Código, que denominou como «*Tributação autónoma excepcional do sector financeiro*», aplicável a remunerações pagas ou apuradas em 2010.

81 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2010 – Relatório*, Lisboa, 2010, p.77.

82 Recorde-se, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO (índice 2) sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

83 Isto é, sempre que apresentem valor mais elevado, determinado por referência aos limites estabelecidos no Código para efeitos da depreciação de viaturas. «Desta maneira, pretende-se que a lei fiscal incentive a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas como mero benefício acessório, sem prejudicar a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua actividade» (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2011 – Relatório*, Lisboa, 2010, p. 71).

84 Visa-se penalizar as empresas que, apurando resultados fiscais negativos, mantêm a sua política de gastos em matéria de certas despesas (HELENA MARTINS, *Lições de Fiscalidade* (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Vol. I, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 367).

No que respeita às *despesas não documentadas*, por força do disposto na Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012, o agravamento da taxa (70%) passou a aplicar-se aos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos que auferam rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo⁸⁵ e não sujeitos a IRC (artigo 7.º do CIRC). Quanto aos *lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial*, a mesma lei agravou também a taxa (de 20%) para 25%, depois reduzida para 23% na redacção introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código.

A referida Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, dispõe que não se aplica a tributação autónoma relativamente às despesas ou encargos de *estabelecimento estável* situado fora do território português e relativos à actividade exercida por seu intermédio nem relativamente aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado⁸⁶ (ressurgido pelo aditamento dos artigos 86.º-A e 86.º-B) no caso das *despesas de representação*, das *despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador*, dos *lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial* e dos gastos ou encargos relativos a *indenizações ou quaisquer compensações* ou a *bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes*.

Por outro lado, particulariza-se que a elevação em 10 pontos percentuais apenas tem lugar quando apurado prejuízo fiscal no período a que respeitam quaisquer dos factos tributários referidos no artigo 88.º, mas desde que estes se inscrevam no exercício de uma *actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC*.

Ademais, altera-se com profundidade a tributação sobre os encargos relacionados com *viaturas ligeiras de passageiros*⁸⁷, *motos ou motocicletas* (excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica), graduando as taxas aplicáveis em função do custo de aquisição: inferior a €25.000, à taxa de 10%; igual ou superior a €25.000 e inferior a €35.000, à taxa de 27,5%; superior a €35.000, à taxa de 35%. Excluindo desta tributação os encargos (e não, como antes, apenas as depreciações) relacionados com viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no artigo 2.º, n.º 3, alínea b) 9) do CIRS. A partir da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, passam a ser também tributados autonomamente os encargos relacionados com *viaturas ligeiras de mercadorias* que para efeitos de Imposto sobre Veículos (ISV) sejam tributadas às taxas normais deste imposto⁸⁸.

85 O regime jurídico consta do Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro.

86 COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS, *Relatório final: Uma Reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*, Lisboa, 2013, pp. 80-81.

87 Desaparecendo a referência às viaturas mistas.

88 Ou seja, as previstas na tabela A constante do artigo 7.º, n.º 1 do Código do ISV.

No quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, ainda em função do custo de aquisição, vem instituir taxas mais baixas para as viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* (inferior a €25.000, à taxa de 5%; igual ou superior a €25.000 e inferior a €35.000, à taxa de 10%; superior a €35.000, à taxa de 17,5%) ou movidas a *GPL*⁸⁹ ou *GNV*⁹⁰ (respectivamente, às taxas de 7,5%, 15% e 27,5%).

No que respeita aos gastos ou encargos relativos a *bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes*, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, determina que no caso de se verificar o incumprimento de qualquer das condições – o diferimento do pagamento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e o desempenho positivo da sociedade ao longo desse período – o montante correspondente à tributação autónoma que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento.

Para efeitos de elevação das taxas no caso de prejuízo fiscal, a referida Lei n.º 7-A/2016 veio determinar, com natureza interpretativa, que quando seja aplicável o regime especial de tributação dos *grupos de sociedades* (artigo 69.º), é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º. Destarte, fica esclarecido que o agravamento deve repercutir-se em função do resultado apurado no grupo e não na sociedade individualmente considerada que incorreu na despesa ou encargo sujeito a tributação autónoma⁹¹.

A mesma Lei passou a consignar no Código que a *liquidação* das tributações autónomas em IRC, tal como o imposto propriamente dito, é da competência do próprio sujeito passivo – na declaração periódica de rendimentos⁹² – ou, nos restantes casos⁹³, da Autoridade Tributária e Aduaneira (artigo 89.º) e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos vários números do artigo 88.º, não sendo efectuadas quaisquer deduções ao montante global apurado⁹⁴.

Relativamente às *despesas de representação*, por força da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, onde antes se dizia «dedutíveis» passou a dizer-se «efectuados ou suportados» (ou seja, sem relevar a dedutibilidade ou não da despesa). O mesmo se dispõe a propósito dos encargos relativos a *ajudas de custo* e à *compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador*, expurgando-se a referência, no âmbito da tributação autónoma, aos encargos não dedutíveis nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h) suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

89 Gás de Petróleo Liquefeito.

90 Gás Natural Veicular.

91 No mesmo sentido, entre outros, o Acórdão do STA de 19 de Fevereiro de 2020 (Proc. n.º 01065/17).

92 Incluindo, quando admissível, a declaração de substituição (artigos 120.º e 122.º).

93 Isto é, de modo supletivo (liquidação oficiosa ou adicional).

94 Ainda que essas deduções resultem de legislação especial, na redacção introduzida, com natureza interpretativa, pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro.

Pela mesma Lei, não sendo dedutíveis fiscalmente os encargos com despesas correspondentes a importâncias cujo pagamento seja efectuado em *contas abertas em instituições financeiras residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais* [artigo 23.º-A, n.º alínea r)], as mesmas despesas ficam sujeitas ao regime previsto para as despesas não documentadas⁹⁵.

A Lei n.º 2/2020, de 31 de Março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020, no que respeita aos *encargos relacionados com viaturas*, veio alterar o limite máximo do 1.º escalão (e limiar do 2.º escalão), de €25.000 para €27.500, mas não as taxas, e põe termo à taxa reduzida para as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL. A elevação das taxas (+10%) quanto aos sujeitos passivos que apresentem *prejuízo fiscal* passa a não ser aplicável no período de tributação de início de actividade e no seguinte.

No culminar desta hiperactividade legislativa, temos a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, que veio precisar na nova redacção do n.º 18 do artigo 88.º, quanto aos encargos com veículos, que as taxas reduzidas previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 apenas se aplicam no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede eléctrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo eléctrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km.

95 Às taxas de 35% ou 55% (artigo 88.º, n.ºs 1 e 2). Outrossim, não haverá tributação se o sujeito passivo provar que tais pagamentos corresponderam a operações efectivamente realizadas e não tiveram um carácter anormal ou um montante exagerado.



2. Alguns casos no Direito Comparado

Malgrado a aferição sobre se as importâncias pagas respeitam à actividade económica desenvolvida pela entidade ou a fins particulares, na generalidade dos Estados-Membros da OCDE a tributação das remunerações ou vantagens acessórias (*fringe benefits*) ocorre na base tributável do imposto sobre o rendimento pessoal do beneficiário das mesmas (trabalhador ou titular de órgão estatutário), ainda que exista uma diversidade de soluções no que tange às modalidades específicas da inclusão. Porventura, surge admitida na esfera da entidade pagadora ou devedora a dedutibilidade dos encargos suportados com tais despesas, sem prejuízo de restrições. E, por outro lado, tem-se considerado que tais vantagens são difíceis de avaliar de forma consistente – tanto podem ser avaliadas pelo custo real para a entidade empregadora, como pelo valor para o beneficiário ou pelo valor de mercado –, que na maioria dos países são de importância mínima para os trabalhadores com nível salarial médio e que o cálculo do imposto seria significativamente mais complicado se fosse incorporado o tratamento fiscal dos benefícios⁹⁶.

Ao introduzirem na década de 80 uma tributação específica sobre os *fringe benefits* suportada pela entidade empregadora, a Nova Zelândia e a Austrália revelaram-se como excepções. Curiosamente, na década seguinte, o “Relatório Silva Lopes” faz uma breve menção a estas duas experiências isoladas, apontando-lhes uma vantagem de cariz administrativo – «o imposto é directamente pago pelas empresas e não afecta as declarações de rendimentos dos empregados» –, mas não o recomenda pelo «inconveniente de estabelecer uma discriminação entre as remunerações acessórias e as outras remunerações e de não permitir o englobamento», considerando que «[a]o transferir o imposto para as sociedades afecta a equidade horizontal e vertical na tributação do rendimento pessoal»⁹⁷.

Na União Europeia, dos 27 Estados-Membros, para além de Portugal, apenas a Bulgária acolhe uma tributação autónoma sobre despesas suportada pela entidade empregadora. Existiu tam-

96 OECD, *Taxing Wages 2020*, OECD Publishing, Paris, 2020, p. 614.

97 COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002, pp. 393-394.

bém, mas a título excepcional e temporário, no contexto específico de uma severa crise financeira e económica, a tributação dos bónus no sector financeiro pelo Reino Unido e pela França.

Ademais, cumpre mencionar que três Estados de língua portuguesa, Moçambique, Cabo Verde e Angola (por esta ordem cronológica), adoptaram também, sob a impressiva influência da já longa experiência portuguesa, o modelo de tributação autónoma quanto a certas despesas.

2.1. Nova Zelândia e Austrália

Introduzido em 1985 na Nova Zelândia, o *fringe benefit tax* (FBT) foi uma resposta à tendência crescente na década de 1980 de as entidades empregadoras pagarem remunerações acessórias em espécie, subtraídas à elevada carga fiscal então em vigor.

Neste caso, os benefícios concedidos aos trabalhadores⁹⁸, para além do seu salário, se decorrentes da prestação de trabalho e não forem pagos em dinheiro, constituem uma vantagem acessória e como tal tributada⁹⁹ na esfera da entidade empregadora¹⁰⁰ (e não do trabalhador), o mesmo se verificando quando o beneficiário é uma pessoa associada a essa entidade ou a um trabalhador¹⁰¹.

Há a destacar, pela sua importância, os seguintes grupos de benefícios tributáveis: veículos motorizados, disponíveis para uso privado; bens e serviços gratuitos, subsidiados ou com desconto; empréstimos a juros baixos; contribuições da entidade empregadora para fundos de benefícios de doença, acidente ou morte, planos de aposentadoria e apólices de seguro específicas.

São também tributados os benefícios não atribuídos especificamente a cada trabalhador (*non-attributed fringe benefits*) como, por exemplo, a disponibilização de um veículo à disposição de vários trabalhadores (*polled vehicles*), independentemente da utilização efectiva.

A obrigação de declaração e pagamento é, dependendo da opção feita, trimestral¹⁰² ou anual (taxa fixa de 49,25%)¹⁰³.

98 Mesmo não residentes.

99 Estão previstas, conforme opção da entidade empregadora, a taxa única de 49,25% ou a taxa alternativa de 43%.

100 Não é tributada a importância reembolsada ao trabalhador que tenha adiantado uma despesa relacionada com o trabalho (ex.: aquisição de ferramenta).

101 Ou seja: relação de parentesco consanguíneo até ao 2.º grau; relação de parentesco consanguíneo até ao 2.º grau com o cônjuge da outra pessoa, parceiro de união civil ou parceiro de facto; casamento, união civil ou relação de facto; parceria comercial; participação societária (“relações especiais”). Estão excluídos, por exemplo, os accionistas que ocupem apenas formalmente a função de directores não executivos ou secretários de empresa.

Assim, os benefícios concedidos ao associado de um trabalhador são tributados como se fossem concedidos ao trabalhador, e não ao associado.

102 Taxa única de 49,25% ou taxa alternativa de 43%.

103 INLAND REVENUE, *Fringe Benefit Tax Guide*, Wellington 2019, p. 5.

Por sua vez, na Austrália o *fringe benefit tax* (FBT) foi introduzido em 1986¹⁰⁴ e então projectado para superar as deficiências na lei do imposto sobre o rendimento, que permitia que outros benefícios para além do salário, providenciados pelas entidades empregadoras (ou terceiros em acordo com estas), ficassem livres de impostos.

Tais vantagens acessórias podem ser auferidas por trabalhadores actuais, futuros ou anteriores, directores ou mesmo por beneficiários de um *trust* que trabalhem nas empresas, ou familiares destes. Podem ser a utilização de viatura de trabalho para fins particulares, o estacionamento, os empréstimos com desconto, os ingressos gratuitos em espectáculos, o reembolso de despesas com propinas escolares, ou mesmo a habitação.

Por exemplo, no caso da utilização da viatura para o trabalho e para fins particulares o valor do benefício (*fringe benefit*) é medido pelo número de dias no ano em que a viatura esteve disponível para uso privado, sendo calculado pelo método do custo operacional (registos no diário de bordo) ou, supletivamente, pelo método legal¹⁰⁵.

Apenas devem ser declarados os benefícios quando o valor tributável ‘agregado’ dos mesmos exceda o valor de \$2.000 por ano. São actualmente tributados a uma taxa de 47%¹⁰⁶.

Quer na Nova Zelândia quer na Austrália¹⁰⁷, o valor de FBT pago pela entidade empregadora é, geralmente, dedutível no apuramento do imposto sobre o rendimento dessa entidade.

2.2. União Europeia

Como atrás se referiu, dos 27 Estados-Membros da União Europeia apenas Portugal, a Bulgária e a Bélgica acolhem uma tributação autónoma sobre despesas. Se bem que, no caso da Bulgária, sendo a taxa idêntica à taxa do imposto sobre o rendimento das empresas, tal denuncia o propósito do legislador em tributar na esfera da entidade empregadora os gastos como manifestações próprias de capacidade contributiva alheia (dos trabalhadores) e não tanto uma penalização dos mesmos, e, no caso da Bélgica apenas se aplique a organismos de investimento colectivo e no que tange a despesas profissionais. Já a tributação dos bónus no sector financeiro pelo Reino Unido (então Estado-Membro) e pela França, na esfera da entidade pagadora, aconteceu a título meramente excepcional e temporária.

104 *Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986*.

105 Uma viatura é considerada como estando disponível para uso privado do trabalhador se estiver estacionada na garagem ou perto da sua residência e/ou sob a sua custódia ou controlo.

106 AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Fringe benefits tax – A guide for employers*, Canberra, 2020.

107 Ambos são Estados-Membros da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

2.2.1. Bulgária: Uma tributação autónoma à taxa de imposto

A Bulgária é, desde 2007, um Estado-Membro da União Europeia. No imposto sobre o rendimento das empresas (*корпоративен данък*), uma tributação autónoma à taxa única de 10% – ou seja, idêntica à taxa de imposto – é aplicada às seguintes despesas, comprovadas documentalmente (artigos 204 a 207.º da respectiva Lei): despesas de representação; despesas com benefícios adicionais em espécie (*fringe benefits*) fornecidos a trabalhadores ou titulares dos cargos de gestão¹⁰⁸. A base tributável para a apuração da tributação é a soma das despesas em espécie.

Após a determinação da base tributável das despesas em espécie relacionadas com os meios de transporte, as despesas serão imputadas ao uso pessoal, multiplicando o montante total de todas as despesas pela proporção entre os quilómetros ou horas despendidos para uso pessoal e o total de quilómetros percorridos pelo meio de transporte em causa, entre as horas de uso pessoal do meio de transporte e o total de horas de uso do meio de transporte, ou então a 50%. Quanto às despesas em espécie associadas a bens imóveis que não possam ser imputadas por medição, deve ser multiplicado o montante total de todas essas despesas pela proporção entre a área de superfície ou as horas despendidas para uso pessoal e a área de superfície total do bem imóvel em questão. Tratando-se de despesas em espécie associadas a quaisquer activos que não os atrás especificados, a base tributável deve ser de 20% do valor total de todas as despesas associadas ao activo em questão. Esta tributação deve constar na declaração anual de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo¹⁰⁹.

2.2.2. Bélgica: Os organismos de investimento colectivo e as despesas não dedutíveis

Na Bélgica as sociedades residentes – a saber, as sociedades cuja sede social, estabelecimento principal ou sede da direcção ou da administração se situe em território belga – estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento global das sociedades residentes, denominado *impôt des sociétés*¹¹⁰. Ou seja, sobre o montante total dos lucros, incluindo os dividendos distribuídos (artigos 179.º e 185.º, n.º 1, ambos do *Code des impôts sur les revenus 1992*).

Porém, numa excepção em vigor desde 2007, o artigo 185.ºbis do mesmo Código determina que no caso dos *organismos de investimento colectivo* – entidades que exercem uma actividade de gestão colectiva de activos actuando como intermediários financeiros por conta de investidores – a base tributável é apenas composta pelo montante total dos benefícios anormais ou gratuitamente recebidos¹¹¹ e pelas *despesas e encargos não dedutíveis* como despesas profis-

108 Incluindo as despesas com contribuições (prémios) para fundos de pensões, seguros de vida, seguros de saúde e as despesas com vales-refeição.

109 Fonte: Portal do Ministério das Finanças, da República da Bulgária.

110 Cobrado por retenção na fonte sobre os rendimentos de capitais e de valores mobiliários recebidos pelos habitantes da Bélgica, as sociedades residentes e os contribuintes sujeitos a imposto de não residentes com estabelecimento na Bélgica.

111 Estão isentos de imposto os rendimentos de capitais e rendimentos de valores mobiliários por força de mencionado artigo 185.ºbis, procurando evitar-se uma sobretributação dos rendimentos das sociedades de investimento em relação à sua qualidade de intermediárias entre as sociedades nas quais investem e os titulares de participações destas sociedades de investimento.

sionais, exceptuando-se os abatimentos e menos-valias em acções ou unidades de participação, sem prejuízo, todavia, da sua sujeição à contribuição especial prevista no artigo 219.^o¹¹². Será o caso das despesas com restaurantes, entretenimento e viaturas automóveis¹¹³.

2.2.3. Reino Unido e França: A tributação excepcional dos bónus no sector financeiro

No quadro de uma crise económica e financeira em que o sector financeiro teve um papel muito relevante na criação do risco sistémico subjacente, o Reino Unido, então Estado-Membro da União Europeia, introduziu excepcional e temporariamente (*one-time*), pelo *Finance Act 2010*, um novo imposto sobre a folha de pagamento dos bancos – o *Bank Payroll Tax* (BPT) –, a uma taxa de 50% sobre os bónus superiores a £25.000 pagos após as 12h30 de 9 de Dezembro de 2009 e até 5 de Abril de 2010 aos gestores ou executivos das instituições financeiras que operavam no Reino Unido. O valor pago não poderia ser deduzido no apuramento do imposto sobre o rendimento (*Corporation Tax*).

Seguindo o exemplo do Reino Unido, a França aprovou, excepcionalmente, pela *Loi n.º 2010-237 du 9 mars 2010*, um imposto à taxa de 50% sobre os bónus elegíveis durante o ano de 2009¹¹⁴ pelas instituições de crédito e sociedades de investimento, incluindo os estabelecimentos de não residentes, para atribuição a profissionais dos mercados financeiros cujas actividades podem afectar significativamente a exposição ao risco da sua empresa bem como a profissionais dos mercados financeiros que controlam essas empresas¹¹⁵. Isto, independentemente da data de pagamento ou data de aquisição¹¹⁶, mas em consideração do desempenho individual ou colectivo, incluindo os casos em que o direito a receber tais valores estivesse sujeito a uma condição suspensiva. O imposto incide sobre a parcela da remuneração variável (bruta) superior a €27.500 por trabalhador, sendo declarado e liquidado numa declaração especial a apresentar pelo sujeito passivo, e o valor pago é geralmente dedutível no apuramento do imposto sobre o rendimento dessa entidade (*Impôt sur les Sociétés*).

112 Onde se prevê uma contribuição diferente fixada, designadamente, em razão das despesas da sociedade, tais como: as comissões, as corretagens, os descontos comerciais ou outros que não sejam justificados pela apresentação de fichas individuais e de um inventário recapitulativo, bem como em razão dos lucros dissimulados (a saber, lucros constatados pela administração que não são incluídos no resultado contabilístico da sociedade).

113 Cada vez que o legislador introduz uma nova despesa não admitida, a base tributável do imposto sobre as sociedades do artigo 185bis considerá-lo-á incluído, mesmo que tal seja estranho ao objectivo do legislador em 1992 (PIERRE DESENFANS/LAURENCE PINTE, *Aspects fiscaux des SIR et FIIS*, Jurim Pratique 2017, Livre 3, Larcier, Bruxelles, p. 192).

114 Portanto, com eficácia retroactiva.

115 Ou seja, que vinculam a sua entidade empregadora em relação a determinados serviços e actividades de mercado e cuja actividade desencadeia riscos materiais (por exemplo, vendas que vinculam a empresa perante os clientes). As remunerações pagas aos colaboradores que trabalham no *back-office* ou *middle-office* não estão sujeitas ao imposto.

116 A parcela variável da remuneração pode ser paga em dinheiro ou por meio de outorga de acções, stock-options ou outros valores mobiliários a serem adquiridas em condições favoráveis ou preferenciais, inclusive quando essa atribuição for feita por empresa-mãe ou subsidiária da empresa na qual o trabalhador exerce a sua actividade. Se concedidas, a base tributável é igual ao valor justo das acções, calculado para fins de demonstrações financeiras consolidadas por empresas que aplicam as normas internacionais de contabilidade.

Estas medidas serviram de fonte inspiradora para que em Portugal, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, viesse a ser acolhida a sujeição a uma taxa autónoma, excepcional e única de 50%, sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas no ano de 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representassem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuíssem valor superior a €27.500¹¹⁷.

2.3. Moçambique, Cabo Verde e Angola

O regime das tributações autónomas instituído em Portugal foi acolhido, de modo parcial e com algumas adaptações, sucessivamente, em Moçambique, Cabo Verde, todos países de língua portuguesa. Havendo que ter presente que, a montante, o regime de tributação directa sobre as pessoas colectivas que vigora nesses mesmos países teve e tem como fonte inspiradora o Código do IRC.

Em Moçambique o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC)¹¹⁸ prevê uma taxa de tributação autónoma de 35% – ou seja, mais elevada do que a taxa geral, de 32% – para os *encargos não devidamente documentados* e as *despesas de carácter confidencial ou ilícito* (artigo 61.º, n.º 4). Isto sem prejuízo da não dedutibilidade destes encargos para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando se encontrem contabilizados como custos ou perdas do exercício artigo [artigo 36.º n.º 1 alínea g)]¹¹⁹.

Cabo Verde é, em termos de Direito Comparado, onde se verificam maiores similitudes com a legislação portuguesa. Assim, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC)¹²⁰ surgem previstas taxas de tributação autónoma a propósito de várias despesas efectuadas ou suportadas por sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade orga-

117 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2010 – Relatório*, Lisboa, 2010, p. 77.

118 Aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que conheceu alterações mais profundas por efeito da Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro.

119 PAULA ROSADO PEREIRA, *Tributação das Empresas em Moçambique - O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 129.

Também não são aceites fiscalmente como custos, mas não tributadas autonomamente: (a 50%) as despesas com ajudas de custo e de compensação pela utilização de viatura própria do trabalhador; (a 80%) as despesas de representação; (a 100%) as despesas com combustíveis; (a 50%) os encargos com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas suportados por sociedades profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal; (a 50%) os encargos com viaturas ligeiras de passageiros (nomeadamente, rendas ou alugueres, reparações e combustível) com excepção das viaturas afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no âmbito da actividade normal do sujeito passivo – sem prejuízo das reintegrações não aceites como custo fiscal – e das despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e não ultrapassados os consumos normais, relacionados com o objecto da empresa.

120 Aprovado pela Lei n.º 82/VIII/2015, de 8 de Janeiro, e republicado pela Lei n.º 86/IX/2020, de 28 de Abril.

nizada (artigo 89.º): 40% para *despesas não documentadas*¹²¹; 10% para encargos dedutíveis¹²² relacionados com *viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas*¹²³ cujo custo de aquisição seja superior a 4.000.000\$00¹²⁴; 10% para encargos dedutíveis relativos a *despesas de representação*¹²⁵; 10% para compensação pela *deslocação em viatura própria do trabalhador* e encargos relativos a *ajudas de custo* que excedem os limites legalmente estipulados quando não tributados na esfera da pessoa singular bem como os não facturados a clientes; 10% para *oferta da entidade patronal* ao trabalhador cujo valor ultrapasse 15.000\$00; 10% para aquisição pelo trabalhador ou membro de órgão social por preço inferior ao valor de mercado de qualquer *viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal*; 10% para importância despendidas pela entidade patronal com *viagens e estadas, de turismo e similares*, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade; 10% para *empréstimos sem juros ou com taxa de juros inferiores* a taxa de cedência de liquidez estabelecida pelo Banco Central, excepto os destinados a cobrir despesas com construção ou aquisição da 1.ª habitação própria e permanente com limite de 9.000.000\$00, bem como com a saúde e educação; 60% para despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou entidades que beneficiem de *regime de tributação privilegiada*, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado¹²⁶.

Também em Cabo Verde as taxas de tributação autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos, residentes ou não residentes, que apresentem prejuízo fiscal em 2 períodos de tributação consecutivos a que respeitem quaisquer dos factos tributários atrás enunciados, ou ainda quando beneficiem de regime de tributação privilegiada. Sendo que, numa solução mais generosa do que a portuguesa, este agravamento não se aplica nos 3 primeiros anos de actividade e nos casos de elevados investimentos sujeitos a depreciações.

121 Sem prejuízo da não aceitação fiscal como gastos.

122 Se bem que, quanto a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, 30% do valor dessas despesas não é fiscalmente dedutível, excepto tratando-se de viaturas afectas à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo. Caso os sujeitos passivos, residentes ou não residentes, beneficiem de regime de tributação privilegiada, não há qualquer direito de dedução.

123 Nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis.

124 Exceptuando-se os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mistas cujo valor seja superior a 4.000.000\$00, motos e motocicletas, afectas à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo. Por outro lado, a tributação não se aplica aos sujeitos passivos que pelas características das suas operações demonstrem necessidades adicionais de uso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e disponham de uma frota superior a 20.

125 Considerando-se como tal as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores, ou ainda a quaisquer pessoas ou entidades. Estas despesas apenas são dedutíveis fiscalmente a 50% como gastos. Caso os sujeitos passivos, residentes ou não residentes, beneficiem de regime de tributação privilegiada, não há qualquer direito de dedução.

126 Estas despesas não são dedutíveis fiscalmente como gastos.

Mais recentemente em Angola, desde 2017¹²⁷, o Código do Imposto Industrial (II) acolhe a aplicação de uma taxa de tributação autónoma de 30% para as *despesas confidenciais*¹²⁸ (artigo 17.º). Esta taxa é elevada para 50% nas circunstâncias em que tais despesas originem um custo ou um proveito na esfera de um sujeito passivo por qualquer forma isento ou não sujeito a tributação em sede de imposto. Em qualquer dos casos, o custo não é aceite como custo dedutível à matéria colectável do imposto. As realidades sujeitas a tributação autónoma implicam o seu acréscimo, nas percentagens estabelecidas, ao lucro tributável do imposto. Ademais, a atribuição de qualquer donativo ou liberalidade em incumprimento das regras estabelecidas na Lei do Mecenato, para além de importar a não aceitação fiscal como custo, determina a tributação autónoma a uma taxa de 15% (artigo 19.º). Tenha-se ainda presente que, por força das alterações introduzidas pela Lei n.º 4/19, de 18 de Abril, deixaram de estar sujeitas a tributação autónoma as *despesas indevidamente documentadas*¹²⁹ e as *despesas não documentadas*¹³⁰, ainda que continuem a não ser aceites fiscalmente como custos¹³¹.

127 Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro

128 Despesas em que não existe documentação válida de suporte da despesa nos termos da lei, e em que a sua natureza, função ou origem não são materialmente comprováveis.

129 Despesas em que a documentação em posse do contribuinte não se encontra em conformidade com os elementos previstos no regime jurídico das facturas e documentos equivalentes.

130 Despesas em que não existe documentação válida de suporte da despesa nos termos da lei, mas em que a sua ocorrência e natureza são materialmente comprováveis.

131 Excepto, no caso das despesas não documentadas, a autofacturação.



3. Uma sinopse pela interpretação dos Tribunais

As situações objecto de tributação autónoma ao abrigo do disposto no artigo 88.º do CIRC têm merecido um fecundo labor interpretativo pela administração tributária, expresso nas suas instruções administrativas (circulares)¹³² e, sobretudo, nas suas informações vinculativas¹³³. O confronto entre a sua posição e a dos sujeitos passivos ocorre em sede administrativa (na inspecção tributária e, após a notificação da liquidação adicional ou oficiosa, em procedimento de reclamação graciosa, revisão oficiosa e recurso hierárquico) e/ou em sede judicial ou arbitral. Donde que se torna mister conhecer a interpretação sancionada, a jusante, pelos Tribunais, designadamente, os superiores.

Refira-se que, bastas vezes, os casos sindicados tratam, a par da questão da tributação autónoma, da questão da (in)dedutibilidade das despesas em causa, consequência lógica da tributação do rendimento real, a qual por seu turno assenta e depende da contabilidade organizada¹³⁴.

3.1. As despesas não documentadas

As *despesas não documentadas* são tributadas autonomamente à taxa de 50%¹³⁵ (artigo 88.º, n.º 1 do Código), cuja *ratio legis* parece ser a de obviar à erosão da base tributável e consequente redução da receita fiscal bem como a de servir de meio de combate à fraude e evasão¹³⁶.

132 A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias, devendo rever as mesmas atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores (artigo 68.º-A, n.ºs 1 e 4 da LGT).

133 A administração tributária, em relação ao objecto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial (artigo 68.º, n.º 14 da LGT).

134 ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 575 e ss.

135 Esta taxa de tributação autónoma é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

136 Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 0146/16). «Trata-se de uma tributação que se explica 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» (JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição Almedina, Coimbra, 2019, p. 576).

Desde logo, a definição do conceito de despesas não documentadas – por cotejo com as despesas não devidamente documentadas, que também correspondem a um exfluxo financeiro – não encontra acolhimento expresso na legislação – se bem que todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário [artigo 123.º, n.º 2 alínea a)]¹³⁷ –, donde que as lacunas têm sido supridas pela jurisprudência, sem esquecer o importante contributo da doutrina.

Assim, tem-se entendido que estão em causa despesas que não permitem verificar e justificar a sua efectiva execução porque carecem em absoluto de suporte comprovativo documental ao nível contabilístico¹³⁸. O legislador não se basta com a recusa da sua dedutibilidade como gastos ao lucro tributável [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea b)] – devendo então o respectivo montante ser motivo de acréscimo ao resultado líquido do período¹³⁹ – onerando-as ainda com a tributação autónoma¹⁴⁰.

Do exposto resulta que caberá à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido – neste caso, a tributação autónoma das despesas em causa, o mesmo é dizer, que estas afectaram o resultado líquido do período para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC e que quanto às mesmas não existe qualquer documentação de suporte (artigo 74.º, n.º 1 da LGT)¹⁴¹. E, subsequentemente, verificados tais pressupostos,

137 Todos os pagamentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida devem ser, exclusivamente, movimentados através de uma conta bancária afecta a tal actividade (artigo 63.º-C, n.º 1 da LGT).

138 Por lapidar, veja-se por exemplo, o Acórdão do STA de 19 de Abril de 2017 (Proc. n.º 01320/16). Refira-se também que as despesas não documentadas podem também ser *despesas ilícitas* – designadamente por decorrerem de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação –, as quais não podem ser deduzidas como gastos no apuramento do lucro tributável [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea d)].

139 A Decisão Arbitral do CAAD de 20 de Setembro de 2012 (Proc. n.º 7/2011-T) dá-nos uma breve nota do panorama em alguns países da União Europeia: «Algumas legislações prevêm expressamente que a não identificação do credor ou beneficiário do pagamento de dívidas e outros gastos não são de considerar para efeitos fiscais, mantendo-se as competências de investigação da administração fiscal (por ex., para. 160 da *Abgabenordnung* alemã). Por seu turno, a legislação italiana (Lei de 24 de Dezembro de 1993, n. 537; *legge finanziaria 1994* ou *Legge Gallo*) contém regras específicas referentes aos custos de actividades ilegais em que os custos relacionados com condutas dolosas não são dedutíveis e os rendimentos provenientes de tais condutas só não são tributáveis até ao montante de custos não dedutíveis. Há também sanções administrativas devidas num montante proporcional aos custos, e a partir do momento em que o processo seja instaurado. Se o tribunal decidir que as condutas em causa não são dolosas ou que as actividades não são ilegais, há um reembolso de imposto e respectivos juros (relativo ao montante mais elevado por não terem sido admitidas as deduções de custos)».

140 Uma finalidade penalizadora ou sancionatória é expressamente referida pelo Acórdão do TC de 12 de Janeiro de 2011 (Proc. n.º 18/2011).

141 Por exemplo, na situação dos cheques-auto, como mera troca de meios de pagamento, eventualmente reversível, não se provando o destino que foi dado aos cheques as quantias despendidas não podem relevar para efeitos da determinação do lucro tributável, sendo tributadas como despesas não documentadas [Acórdãos do Pleno do STA de 28 de Janeiro de 2009 (Proc. n.º 0575/08) e do TCAS de 17 de Março de 2016 (Proc. n.º 08478/15) e de 3 de Dezembro de 2015 (Procs. n.º 01108/16 e 05299/12) e Decisão Arbitral do CAAD de 7 de Julho de 2015 (Proc. n.º 795/2014-T)]. Porém, na Decisão Arbitral do CAAD de 8 de Janeiro de 2020 (Proc. n.º 335/2014-T) considerou-se que «não demonstrado o destino dos cheques-auto de gasolina e a sua utilização na actividade da recorrente, há que desconsiderar tais despesas como custos fiscais, mas não há lugar a tributação autónoma, tal

deverá o sujeito passivo comprovar a documentação dos gastos em causa de molde a afastar a pretensão tributária da administração.

À luz do antedito, compreende-se que por remissão expressa do legislador sejam também objecto de tributação autónoma como despesas não documentadas as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português, em *paraísos fiscais* – conhecidos pela confidencialidade quanto à identidade dos *beneficial owners*, respaldados nas sociedades ali domiciliadas – ou cujo pagamento seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas. Mas com uma diferença: estas importâncias pagas são apenas objecto de tributação autónoma se o sujeito passivo não provar que tais despesas corresponderam a operações efectivamente realizadas e que não tiveram um carácter anormal ou um montante exagerado (artigo 88.º, n.º 8 do Código).

As despesas não documentadas distinguem-se das *despesas não devidamente documentadas*. Estas também não são dedutíveis ao lucro tributável [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea c)] mas não são objecto de tributação autónoma. Têm suporte documental mas o mesmo, só por si, não obedece inteiramente aos requisitos legalmente exigidos¹⁴², fazendo cessar a presunção de veracidade e boa-fé do declarado pelo sujeito passivo (artigo 75.º, n.º 2 da LGT). Nestas despesas é sobre o sujeito passivo que recai o ónus da prova, pois é quem tem interesse na dedução dos gastos, ao abrigo do artigo 23.º¹⁴³, «sendo-lhe possível para o efeito recorrer a outros meios de prova (designadamente a meios complementares de prova documental e prova testemunhal) para o demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e da ilegalidade da correcção que a A. Fiscal tenha levado a efeito por virtude dessa falta ou insuficiente documentação»¹⁴⁴. No fundo, está em causa a aferição da (in)suficiência documental da

como defendido pela Administração Tributária, uma vez que, efectivamente, tais despesas estão documentadas». J. ALVES DA SILVA recorda que as empresas deduziam como gasto, com base na nota de débito do banco, o valor dos cheques-auto fornecidos, fazendo do consumo dos combustíveis em Portugal superior à produção de petróleo da Arábia Saudita (A.J. ALVES DA SILVA, *A saga das tributações autónomas*, Revista da TOC, n.º 62, Setembro de 2013, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa, pp. 50-51).

Segundo o Acórdão do TCAS 8 de Maio de 2019 (Proc. n.º 1119/16), a administração tributária deverá demonstrar que o beneficiário não é conhecido nem cognoscível. No mesmo sentido vão as Decisões Arbitrais do CAAD de 4 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 648/2018-T) e de 28 de Maio de 2014 (Proc. n.º 20/2014-T).

142 Ainda que permita identificar os beneficiários e a natureza da operação. Recorde-se que os gastos dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito (n.º 3). No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a *aquisição de bens ou serviços*, o documento comprovativo deve conter, pelo menos, os seguintes elementos: nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; valor da contraprestação, designadamente o preço; data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados (n.º 4). Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de *factura* ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto deve obrigatoriamente assumir essa forma (n.º 6).

143 Assim se entendeu no Acórdão do TCAS 8 de Maio de 2019 (Proc. n.º 1119/16) e na Decisão Arbitral do CAAD de 28 de Maio de 2014 (Proc. n.º 20/2014-T).

144 Decisão Arbitral do CAAD de 5 de Setembro de 2019 (Proc. n.º 531/2018-T), transcrevendo o Acórdão do STA de 16 de Março de 2005 (Proc. n.º 00340/03). No sentido de que a prova testemunhal não serve para tornar documentada a despesa que na realidade o não é, veja-se, por exemplo, o Acórdão do TCAS de 17 de Março de 2016 (Proc. n.º 08478/15).

despesa para comprovar que o gasto foi incorrido ou suportado pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC em ordem à sua dedutibilidade para a determinação do lucro tributável (artigo 23.º). «[o] juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico do sujeito passivo. Não carece tal juízo, portanto, que se demonstre que a despesa em questão ocorreu na realidade, já que a finalidade prosseguida, a sua desconsideração como encargo, não se vê afectada por tal circunstância»¹⁴⁵.

Por outro lado, a jurisprudência surge muitas vezes a recortar o conceito de não documentadas apartando-o das “despesas confidenciais”¹⁴⁶ (referidas na letra da norma até à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro): estas não permitiriam compreender a sua natureza, a sua origem e a sua finalidade, e identificar o seu beneficiário¹⁴⁷, enquanto as despesas não documentadas seriam aquelas relativamente às quais não existe prova documental¹⁴⁸, embora não haja ocultação da sua natureza, origem, finalidade e beneficiário¹⁴⁹. Mas outras vezes considera sem qualquer relevância a distinção entre as duas figuras enquanto existiu plasmada na lei¹⁵⁰. Em qualquer dos casos, não subsiste dúvida de que estamos perante despesas *não documentadas*¹⁵¹, o que resulta expressamente dos próprios antecedentes legais do Código¹⁵².

Por fim, no n.º 2 (do artigo 88.º) o legislador estabelece que a taxa de tributação autónoma é elevada para 70% quando as despesas não documentadas sejam efectuadas por *sujeitos passivos total ou parcialmente isentos* (artigos 9.º e 10.º) ou que não exerçam, a título principal, *actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola*¹⁵³. O mesmo agravamento contempla também as despesas efectuadas por sujeitos passivos que auferiram rendimentos não sujeitos

145 Acórdão do TCAS de 8 de Maio de 2019 (Proc. n.º 1119/16) e Decisões Arbitrais do CAAD de 4 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 648/2018-T) e de 28 de Maio de 2014 (Proc. n.º 20/2014-T).

146 Exs.: saída de numerário de caixa ou de “saco azul”. A propósito da genealogia da norma do actual artigo 88.º, n.º 1 do Código, a Decisão Arbitral do CAAD de 28 de Maio de 2014 (Proc. n.º 20/2014-T) assevera que as despesas confidenciais «correspondem a uma antiga tradição contabilística, de enquadrar como tais determinados gastos efectuados pela empresa, que, na sua pureza, corresponderiam a despesas economicamente necessárias à actividade da empresa (despesas que supostamente têm de ser feitas para uma sociedade obter certas parcelas de mercado ou certos clientes) mas em que, por qualquer razão, não era possível ou conveniente identificar o beneficiário das mesmas», lembrando que o Plano Oficial de Contabilidade (POC) de 1989, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro previa, inclusive, uma rubrica própria para este tipo de despesas (Código 653...).

147 Acórdão do Pleno do STA de 18 de Fevereiro de 2009 (Proc. n.º 0600/08).

148 Acórdão do TCAS de 7 de Maio de 2020 (Proc. n.º 244/05).

149 Acórdão do TCAS de 7 Maio de 2020 (Proc. n.º 244/05).

150 Por exemplo, na Decisão Arbitral do CAAD de 20 de Setembro de 2012 (Proc. n.º 7/2011-T) considerou-se que a partir de 2008 as despesas não documentadas absorvem a figura das despesas confidenciais.

151 VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 1986, p. 602, nota (1). Neste sentido vão, entre outros, os Acórdãos do STA de 19 de Abril de 2017 (Proc. n.º 01320/16) e do TCAS de 10 de Julho de 2012 (Proc. n.º 05303/12) e de 7 de Fevereiro de 2012 (Proc. n.º 04690/11).

152 Os Decretos-Lei n.ºs 235-F/83, de 1 de Junho, e 167/86, de 27 de Junho, nos seus preâmbulos, aludem ao Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto como o que define o «regime das despesas não documentadas empresas».

153 Isto é, todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços (artigo 3.º n.º 4).

enquadráveis no artigo 7.º – isto é, resultantes directamente da actividade sujeita ao *imposto especial de jogo*¹⁵⁴ e, logo não sujeitos a IRC¹⁵⁵ –, o que denuncia a natureza materialmente distinta da tributação autónoma relativamente ao IRC¹⁵⁶: «as tributações autónomas nada têm que ver com a tributação do rendimento nem com o exercício de uma actividade, já que incidem sobre certas despesas, que constituem factos tributários autónomos, às quais se aplicam taxas diferentes das do IRC, que o legislador quis tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem a tributação»¹⁵⁷. No entanto, estas tributações autónomas apenas podem ter cabimento quanto a outra actividade, extraordinária e revelada contabilisticamente, que não a do jogo e actividades conexas (ex.: hotelaria, se não decorrente do contrato de concessão de exploração de jogo)¹⁵⁸.

3.2. Os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou de mercadorias, motos ou motocicletas

O legislador determina no artigo 88.º, n.º 3 do CIRC que são objecto de tributação autónoma os encargos relacionados com *viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias*¹⁵⁹, *motos* ou *motociclos* – excluindo-se os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica –, desde que efectuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjectivas (artigos 9.º e 10.º) e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹⁶⁰, excluindo-se os sujeitos passivos no exercício da actividade de produção cinematográfica e audiovisual desenvolvida com o apoio do Fundo de Apoio ao Turismo e ao Cinema (artigo 59.º-H do EBF). As taxas são: 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a €27.500; 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a €27.500 e inferior a €35.000; e 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) €35.000¹⁶¹.

154 Por força do disposto no Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que reformula a Lei do Jogo.

155 São os rendimentos que não são sujeitos a IRC (artigo 7.º) e não o sujeito passivo (*maxime*, empresa concessionária no exercício exclusivo de actividades de jogo) que é isento desse mesmo imposto.

156 À semelhança das sociedades *transparentes*, não tributadas em IRC salvo quanto às tributações autónomas (artigos 6.º e 12.º), conforme assinalado na Decisão Arbitral do CAAD de 11 de Julho de 2014 (Proc. n.º 94/2014-T).

157 Acórdão do STA, de 6 de Julho de 2016 (Proc. n.º 0412/16)- No mesmo sentido, entre outros, o Acórdão do Tribunal Constitucional (TC), de 13 de Abril de 2016 (Proc. n.º 465/2015). Sobre a tributação autónoma de despesas das empresas concessionárias no exercício exclusivo de actividades de jogo, vejam-se os Acórdãos do STA de 2 de dezembro de 2015 (Proc. n.º 0454/15), de 11 de Novembro de 2015 (Proc. n.º 0457/15), de 12 de Abril de 2012 (Proc. n.º 077/12).

158 Acórdãos do STA de 2 de Dezembro de 1998 (Proc. n.º 017440), do TCAS de 22 de Novembro de 2011 (Proc. n.º 03713/10) e do TCAN de 17 de Novembro de 2011 (Proc. n.º 00735/09) e 30 de Novembro de 2011 (Proc. n.º 00921/04).

159 Que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia [artigo 7.º, n.º 1, alínea b), do Código do Imposto sobre Veículos (CIV)]. Portanto, um veículo que seja tributado pela taxa intermédia prevista no artigo 8.º, n.º 3, ou por uma das taxas reduzidas a que se refere o artigo 9.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 (ambos do CIV), estará desde logo afastado da tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 3 do Código do IRC. Estão sujeitos à tributação autónoma as viaturas ligeiras de mercadorias que para efeitos de ISV sejam tributadas às taxas normais deste imposto, ou seja, as previstas na tabela A constante do artigo 7.º, n.º 1 do respectivo Código.

160 Veja-se o disposto no artigo 3.º n.º 4.

161 Na redacção introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de Março.

Portanto, a taxa aplicável varia em função do custo de aquisição do veículo¹⁶², não sendo deduzido o valor residual¹⁶³ ao contrário do que sucede nas depreciações. Havendo lugar a taxas reduzidas no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* (n.º 18)¹⁶⁴ ou movidas exclusivamente¹⁶⁵ a GNV (n.º 19). Em qualquer dos casos, as taxas são agravadas (+ 10%) se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

Para efeitos de tributação autónoma incidente sobre os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas¹⁶⁶, sejam ou não dedutíveis, o legislador esclarece que, entre tais encargos, se incluem as *depreciações*, as *rendas* ou *alugueres*, os *seguros*, a *manutenção e conservação*, os *combustíveis* e os *impostos* incidentes sobre a sua posse ou utilização (artigo 88.º n.º 5)¹⁶⁷. Os encargos provenientes dos contratos de aluguer sem condutor (*rent-a-car*)¹⁶⁸ são considerados encargos sujeitos a tributação autónoma¹⁶⁹.

Estão excluídos da tributação autónoma os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas afectos à exploração de *serviço público de transportes*¹⁷⁰ ou ao

162 De acordo com o artigo 2.º, n.º 4, do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro, no custo de aquisição ou de produção inclui-se o IVA que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, não sendo, porém, esses custos influenciados por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização.

163 Quantia que a empresa espera obter da alienação de tal activo no final da vida útil.

164 Desde que a respectiva bateria possa ser carregada através de ligação à rede eléctrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo eléctrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km (Redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro).

165 Informação Vinculativa com Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 26 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 1427/2017)].

166 O legislador não alude às viaturas ligeiras de mercadorias, referidas no n.º 3.

167 A administração tributária tem entendido que não é o caso da aquisição de um *kit* publicitário que compreende a pintura dos reclames publicitários na parte exterior do veículo [Informação Vinculativa com Despacho da Subdirectora-Geral, de 25 de Maio de 2017 (Proc. n.º 921/2017)].

168 Isto é, contratos de aluguer sem condutor por períodos muito curtos (iguais ou inferiores a 3 meses, não renováveis) [Informação Vinculativa com Despacho da Subdirectora-Geral, de 21 de Maio de 2012 (Proc. n.º 1228/2012)]. A administração tributária tem entendido que é aplicável a taxa de tributação autónoma prevista na alínea a) do n.º 3, diferentemente do caso do *renting* – assimilável a uma aquisição, pois permite a utilização da viatura por tempo indeterminado (como a aquisição, a locação financeira ou o comodato) –, a que é aplicável a taxa associada ao preço que o locador considerou para o cálculo da renda [Informação Vinculativa com Despacho da Subdirectora-Geral, de 14 de Julho de 2015 (Proc. n.º 801/2015)].

169 Recorde-se que, segundo a previsão do artigo 23.º-A n.º 1, alínea i), não são dedutíveis os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alíneas c) e e), não sejam aceites como gastos.

170 A administração tributária considera que os encargos com uma viatura ligeira de passageiros afecta, exclusivamente, a prestar apoio ao trabalho a realizar na placa dentro do perímetro do aeroporto no âmbito da actividade de assistência em escala encontram-se excluídos da incidência de tributação autónoma por se tratar de uma actividade estreitamente ligada com a actividade de transporte aéreo [Informação Vinculativa com Despacho de 30 de Setembro de 2019, da Subdirectora-Geral do IR (Proc. n.º 1700/2017)]. Não é o caso da viatura utilizada para transporte do diretor de uma entidade não residente que exerce a actividade de transportes aéreos de passageiros, se tal utilização não resultar de acordo escrito [Informação Vinculativa com Despacho de 30 de Setembro de 2019, da Subdirectora-Geral do IR (Proc. n.º 2646/2018)].

aluguer no exercício da actividade normal do sujeito passivo [artigo 88.º, n.º 6 alínea a)]¹⁷¹. Isto, desde que os serviços prestados com as viaturas sejam facturados e cobrados aos clientes, como sucede com as viaturas afectas aos serviços de transferes e pequenos circuitos turísticos prestados pelos hotéis e agências de viagens aos seus clientes¹⁷². Se o transporte dos clientes constitui apenas uma parte acessória dos serviços prestados, ainda que necessário para a realização da actividade principal, os respectivos encargos estão sujeitos à tributação autónoma prevista no n.º 3¹⁷³. O mesmo sucedendo com os serviços de transporte de colaboradores do sujeito passivo¹⁷⁴.

Também não estão abrangidos pela tributação autónoma os encargos relacionados com viaturas automóveis quando tenha sido celebrado o acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da viatura para *utilização pessoal*, com encargos para a entidade patronal¹⁷⁵ [artigo 88.º, n.º 6 alínea b)].

Refira-se que o artigo 23.º-A n.º 1 estabelece algumas restrições à dedutibilidade fiscal destes encargos. Assim, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: i) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos; j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo¹⁷⁶ ou por ele utilizados em regime de locação¹⁷⁷ e de que não são ultrapassados os consumos normais¹⁷⁸; k) Os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

171 A administração tributária tem entendido que não é o caso das viaturas de serviço (ou seja, do inventário) de um sujeito passivo que exerce como actividade principal o comércio de veículos automóveis, utilizadas para demonstração aos clientes e/ou potenciais clientes [Informação Vinculativa com Despacho de 31 de Março de 2017, da Subdirectora-Geral do IR (Proc. n.º 840/2017)].

172 Informação Vinculativa com Despacho de 14 de Setembro de 2006, do Subdirector-Geral do IR (Proc. n.º 2879/2005)]. Também se excepcionam os encargos com viaturas ligeiras de passageiros utilizadas no transporte ocasional de passageiros através da plataforma *uber* [Informações Vinculativas com Despacho de 19 de Outubro de 2017 (Proc. n.º 2097/2017) e de 29 de Maio de 2017, da Directora de Serviços do IRC (Proc. n.º 209/2017)].

173 Para a administração tributária, é o caso das viaturas afectas à actividade de prestação de serviços de apoio familiar e social (serviços de lar), adquiridas com a finalidade de transportar os utentes a consultas médicas, actividades exteriores, parques temáticos, exposições, festas concelhias, entre outros destinos, quando incluídos na mensalidade facturada aos clientes/utentes [Informação Vinculativa com Despacho de 21 de Junho de 2017, da Subdirectora-Geral do IR (Proc. n.º 3738/2016)].

174 Desde logo, porque as despesas não são facturadas aos clientes [Informação Vinculativa com Despacho de 31 de Agosto de 2017, da Subdirectora-Geral do IR (Proc. n.º 1168/2017)].

175 Acordo previsto no artigo 2.º, n.º 3, alínea b), 9 do CIRS.

176 Por exemplo, uma viatura objecto de um contrato de compra e venda ou de um contrato de locação financeira.

177 Por exemplo, ao abrigo de um contrato de *renting*.

178 Por exemplo, no contrato de comodato a viatura não pertence ao activo da requerente nem está a ser utilizada em regime de locação. Quanto aos restantes encargos inerentes à utilização da viatura (reparações, despesas de conservação, portagens e estacionamento), a sua dedutibilidade só é possível se a viatura for exclusivamente utilizada pelo comodatário no âmbito da sua actividade, de modo a que seja possível concluir que os gastos são suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Para além disso, os gastos têm de estar comprovados documentalmente nos termos dos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC. Também não são dedutíveis os encargos que sejam imputáveis ao proprietário da viatura (por exemplo, o imposto sobre veículos) [Informação Vinculativa, com Despacho da Subdirectora-Geral, de 14 de Julho de 2015 (Proc. n.º 801/2015)].

Trata-se do «reforço da tributação dos *fringe benefits*, um propósito justificado seja por razões de transparência nas práticas remuneratórias das empresas, seja por razões de evasão fiscal» e em que «pretende-se que a lei fiscal incentive a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas como mero benefício acessório, sem prejudicar a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua actividade»¹⁷⁹. Está em causa o propósito de tributar, na esfera de quem os distribui, rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários¹⁸⁰.

Não resultando qualquer presunção legal expressa de que a estes encargos falta uma causa empresarial (*causa societatis*), concomitantemente, não se põe a admissibilidade de prova em contrário nos termos do artigo 73.º da LGT. Para mais, sendo aceites tais gastos como dedutíveis em face do crivo do artigo 23.º – que não se aparta da causa empresarial uma vez que terão que ser incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC –, com dificuldade se poderá fundar que o mesmo legislador, em sede de tributação autónoma, teria presumido a sua “não empresarialidade” (ou uma mera “empresarialidade parcial”, deixando nas mãos do sujeito passivo o ónus de provar que, afinal, aqueles tinham sido totalmente empresariais¹⁸¹.

Ao invés, uma interpretação das normas de incidência do artigo 88.º n.ºs 3 e 6 como comportando uma presunção implícita (ou seja, não expressa) de “empresarialidade parcial” – o mesmo é dizer que estes tipos de veículos¹⁸² são, em abstracto, susceptíveis de utilização indiferenciada, simultaneamente privada e empresarial – estribar-se-á numa tal *ratio legis* e escopo¹⁸³, abrindo a porta à ilisão por força do artigo 73.º da LGT, pelos contribuintes¹⁸⁴.

179 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2010 – Relatório, Lisboa*, 2010, p.71.

180 Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 0146/16).

181 Assim se entendeu na Decisão Arbitral do CAAD de 30 de Abril de 2019 (Proc. n.º 433/2018-T), a qual assinala também que, entre as razões descortináveis no espírito do legislador das tributações autónomas terá estado a de se «identificar, em certo tipo de despesas, maior probabilidade de utilização “mista”, que não só para fins empresariais (e concomitante dificuldade de comprovação de finalidades contidas na sua utilização), mas juntamente com outras razões, como desincentivar o recurso excessivo a tais despesas, o incentivar o recurso a outras com resultados menos poluentes, etc., etc., etc.». Também no sentido contrário à admissibilidade da ilusão casuística, valerá a pena atentar na declaração de voto de vencida na Decisão Arbitral de 2 de Fevereiro de 2015 (Proc. n.º 628/2014-T).

182 Por exemplo, os veículos pesados não caem na previsão, bem como os casos enunciados no n.º 6.

183 Surgindo aplicada conjuntamente com a dedutibilidade do encargo, a tributação autónoma constitui uma limitação na dedução destes gastos da actividade. Na síntese do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Abril de 2016 (Proc. n.º 0363/15): «Compreende-se, por exemplo que a aquisição de uma viatura por parte de uma empresa para que seja utilizada pelos seus funcionários ou administradores constitua um custo da empresa porque necessário à realização do lucro, mas o legislador presume que há uma vantagem para esses utilizadores das mesmas viaturas que excede o necessário à realização do lucro da empresa e constitui vantagem patrimonial do utilizador a tributar pelo mecanismo da tributação autónoma da despesa, excepto quando a vantagem que excede o necessário à realização do lucro da empresa seja tributada como rendimento do trabalho dependente do respectivo beneficiário da utilização de tal viatura. Do mesmo modo, ainda se pensarmos nas viaturas as taxas aplicáveis aos custos de aquisição elevam-se, por patamares, à medida que se eleva o custo de aquisição da viatura, por haver uma presunção de que a aquisição de viaturas de valor mais elevado indicia opções mais próximas do “luxo” que da “utilidade ou eficiência”».

184 Neste sentido, as Decisões Arbitrais de 7 de Dezembro de 2018 (Proc. n.º 189/2018-T) e de 2 de Fevereiro de 2015 (Proc. n.º 628/2014-T).

3.3. As despesas de representação

Os encargos relativos a *despesas de representação*, efectuados ou suportados pelo sujeito passivo, são tributados autonomamente à taxa de 10%¹⁸⁵ (artigo 87.º, n.º 7 do Código), a menos que aquele esteja enquadrado no regime simplificado de determinação da matéria colectável (n.º 16)¹⁸⁶. Estas despesas são as destinadas a representar o sujeito passivo junto de terceiros¹⁸⁷ e não a assegurar o «*normal desenvolvimento do seu objecto social*» onde já se encontra presente¹⁸⁸. Dito de outro modo, estão afastadas do núcleo central de despesas instrumentais no desempenho da actividade principal do sujeito passivo.

O legislador, expressamente, inclui entre as mesmas as suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

São frequentemente abonadas aos sócios-gerentes, administradores, directores, gerentes, chefes de departamento, chefes de divisão e outros trabalhadores, não considerando a administração tributária que o possam ser a prestadores de serviços (ex.: comissionistas independentes para assessoria, consultadoria, e mediação comercial com vista à promoção de venda dos produtos da empresa)¹⁸⁹.

185 Esta taxa de tributação autónoma é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

186 Previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B. Neste regime especial não há lugar ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria colectável, por aplicação directa de coeficientes aos rendimentos obtidos. Donde que não são considerados os gastos ou perdas que operariam na determinação do lucro tributável.

187 Já no domínio da vetusta contribuição industrial a doutrina definia as despesas de representação como aquelas que visavam custear as deslocações dos gerentes das empresas ou os seus representantes, sempre que tais deslocações fossem ao serviço das mesmas e devendo ser devidamente documentadas para serem consideradas custos pela Administração Fiscal (RAÚL DÓRIA/ANTÓNIO ÁLVARO DÓRIA, *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade*, Vol. I, 3.ª edição, Livraria Cruz, Braga, 1975, p. 489).

Na Decisão Arbitral do CAAD de 3 de Janeiro de 2019 (Proc. n.º161/2018-T) sancionou-se o seguinte entendimento: «Não são de qualificar como despesas de representação os gastos incorridos com viagens e estadia de administradores e colaboradores para participarem em reuniões de liderança ou em assembleias gerais, da própria sociedade ou de sociedades participadas, por serem deslocações directamente relacionadas normal actividade empresarial. Como o não são os gastos decorrentes de reuniões de confraternização quando apenas envolvam administradores e colaboradores, e não outras pessoas estranhas à empresa».

188 Neste sentido apontam os Acórdãos do TCAS de 5 de Março de 2020 (Proc. n.º 2863/09), 20 de Fevereiro de 2020 (Proc. n.º 390/06), 12 de Janeiro de 2017 (Proc. n.º 09894/16), 7 de Maio de 2015 (Proc. n.º 08534/15) e 16 de Janeiro de 2014 (Proc. n.º 06754/13). Conforme asseverado pelo Acórdão do mesmo Tribunal de 12 de Janeiro de 2017 (Proc. n.º 09894/16), tais despesas não se podem qualificar como sendo de representação, mas antes como gastos inerentes ao normal desenvolvimento da actividade principal da sociedade [por exemplo, como despesas de publicidade, enquadráveis no disposto no artigo 23.º, n.º 2 alínea b) e, logo, dedutíveis mas não sujeitas a tributação autónoma], à semelhança do entendimento sancionado na Decisões Arbitrais do CAAD de 30 de Setembro de 2016 (Proc. n.º 50/2016-T) e 6 de Novembro de 2015 (Proc. n.º 274/2015-T).

189 Neste caso, as despesas não são consideradas despesas de representação nos termos do artigo 88.º n.º 7, porque não se tratam de despesas oferecidas com viagens e estadas em representação da empresa junto de terceiros, mas de despesas com deslocações incorridas pelos respectivos prestadores de serviços, pelo que não estão sujeitas a tributação autónoma. Estas despesas devem ser suportadas pelos prestadores de serviços, uma vez que são gastos suportados com os serviços que prestam, ainda que posteriormente venham a ser debitadas à entidade nos termos de contrato. Caso os encargos com as viagens e estadas dos comissionistas que a empresa se vinculou a suportar por via contratual, no âmbito da consultadoria e da mediação comercial das suas marcas e dos seus produtos, sejam facturados directamente pelas agências de viagens e hotéis à empresa, não estarão reunidas as condições para considerar fiscalmente o gasto na sua esfera, pois respeitam a pessoas que não são trabalhadores da empresa [Informação Vinculativa com Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 9 de Maio de 2019 (Proc. n.º 3506/2018)].

Tratando-se de despesas dedutíveis no apuramento do lucro tributável (artigo 23.º), existe uma dificuldade em aferir sobre a sua finalidade, designadamente, sobre se esta tem subjacente em exclusivo o interesse empresarial ou se serve – total ou parcialmente – interesses particulares ou estranhos à actividade do sujeito passivo (*fringe benefits*)¹⁹⁰. Donde que «a *ratio legis* parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e consequente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários»¹⁹¹, surgindo assim a tributação autónoma em prol de um equilíbrio que possa compensar a dedutibilidade dessas mesmas despesas de representação¹⁹².

3.4. Os pagamentos a *offshores*

As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português, em *paraísos fiscais*¹⁹³ ou cujo pagamento seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, para além de não dedutíveis fiscalmente [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea r)]¹⁹⁴, são objecto de tributação autónoma (artigo 88.º, n.º 8), seguindo o regime das despesas não documentadas (n.ºs 1 e 2). O mesmo parece resultar no caso de tais importâncias serem indirectamente pagas ou devidas, a qualquer título, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais (artigo 63.º, n.º 4) entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou colectivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às referidas pessoas (artigo 23.º-A, n.º 7).

190 A Decisão Arbitral do CAAD de 16 de Janeiro de 2017 (Proc. n.º 198/2016-T) releva a dificuldade na realização da demonstração de que a despesa em causa teve não apenas uma exclusiva finalidade empresarial como ainda que todos os que tomaram parte (ex.: no evento), originando a despesa, cabem no critério que objectivamente deve ser eleito como o razoavelmente determinante para essa exclusiva empresarialidade.

TOMÁS CASTRO TAVARES salienta que as despesas de representação englobam gastos registados pela empresa «*que pela sua própria natureza são adequadamente aptos à satisfação indistinta de necessidades profissionais e/ou pessoais (elemento material), pelo que se torna difícil ou quase impossível reconduzi-los a cada uma dessas esferas (elemento finalístico)*». Mais acrescentando que «*O regime fiscal das despesas de representação tem de dar guarida a dois interesses conflituantes: permitir, por um lado, a dedução integral das que assumam carácter profissional. Impedir, por outro lado, o suporte empresarial de gastos privados (...), que se traduz, na prática, numa ilícita dupla evasão alternativa: os beneficiários tendem a não pagar imposto por esses rendimentos em espécie, sendo difícil o respectivo controlo pela máquina fiscal, justamente por causa das características destas despesas*» (TOMÁS CASTRO TAVARES, *Regime Jurídico das Despesas de Representação*, Fisco n.º 95/96, Lisboa, 2001, p. 81).

191 Acórdão do STA, de 27 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 0146/16). Por sua vez, o mesmo Tribunal, em Acórdão de 6 de Abril de 2016 (Proc. n.º 0363/15), salienta que «*A tributação autónoma visa que a empresa faça um ajuste entre os seus recursos financeiros e os seus objectivos negociais desmotivando-a de adoptar comportamentos que beneficiando pessoas diversas da empresa, aumentando seja o património seja o bem-estar ou a reputação social destas, conduzindo a uma diminuição da sua capacidade contributiva da empresa*».

192 Decisão Arbitral do CAAD de 16 de Janeiro de 2017 (Proc. n.º 198/2016-T).

193 Artigo 63.º-D, n.º 1 da LGT. Na maior parte dos casos, pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal identificado na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro como um regime de tributação claramente mais favorável.

194 Trata-se de uma medida anti-abuso específica, criada com o objectivo de combater a fraude e evasão fiscal, com vista a contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado, conforme justificado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, diploma que introduziu o normativo do então artigo 57.º-A no ordenamento jurídico português. Neste mesmo sentido, os Acórdãos do TCA Sul de 14 de Novembro de 2019 (Proc. n.º 1427/09) e 5 de Novembro de 2015 (Proc. n.º 07022/13).

Estas despesas são tributadas à taxa de 35%. Quando sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos (artigos 9.º e 10.º), ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola¹⁹⁵ e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º (concessionárias do jogo), o legislador estabelece que a taxa aplicável é de 55%. Em qualquer dos casos, a taxa de tributação autónoma é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

No entanto, esta tributação autónoma – tal como, aliás, a não dedutibilidade do gasto – poderá ser afastada se o sujeito passivo provar que se verificam dois requisitos quanto a tais encargos: 1) que correspondem a *operações efectivamente realizadas*¹⁹⁶; e que não têm um *carácter anormal*¹⁹⁷ ou um *montante exagerado*¹⁹⁸. Numa derrogação da presunção de veracidade e de boa-fé (artigo 75.º, n.º 1 da LGT) que obrigaria a que a administração tributária devesse fazer a necessária produção de prova (artigo 74.º, n.º 1), havendo pois uma inversão do ónus probatório¹⁹⁹. Para tal efeito, a administração tributária notifica o sujeito passivo para produção da prova, sendo então fixado um prazo não inferior

195 Veja-se o disposto no artigo 3.º, n.º 4.

196 Como ensina GUSTAVO LOPES COURINHA, «Nestes casos, encontramos-nos diante de uma reacção especial de carácter anti-abusivo, que contempla nitidamente situações de manifesta simulação fiscal» (GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 93). No mesmo sentido, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 409/410, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro/Junho de 2003, p. 125.

Não obstante, a realização efectiva das operações não significa que os gastos incorridos se traduzam na obtenção de rendimentos, antes se ligando com a prestação real e materializada dos serviços e não com o sucesso ou insucesso do contributo dos mesmos para os objectivos visados, sob pena de grave desvirtuamento do princípio de liberdade de gestão e autonomia da vontade do sujeito passivo [Decisão Arbitral do CAAD de 31 de Maio de 2019 (Proc. n.º 295/2018-T)].

197 Por exemplo, quanto à normalidade de pagamentos pela prestação de serviços de angariação de clientes para a aquisição de imóveis, uma vez que se trata de uma actividade de prestação de serviços regulamentada no que concerne a imóveis (Decreto-Lei n.º 69/2011, de 15 de Junho) e, como qualquer actividade de natureza profissional, tem que ser remunerada. O que consubstancia uma anormalidade será uma prestação de serviços gratuitos ao sujeito passivo, suportando a empresa *offshore* as despesas da actividade sem qualquer contrapartida [Decisão Arbitral do CAAD de 19 de Junho de 2019 (Proc. n.º 694/2018-T)].

198 O montante dos pagamentos tem a ver com o requisito do “não exagero”, tornando-se mister a demonstração de que os encargos em causa constituem a justa remuneração das correlativas vantagens, nomeadamente por comparação com o custo de serviços análogos no mercado. Segundo a Decisão Arbitral do CAAD de 19 de Junho de 2019 (Proc. n.º 694/2018-T), «a aferição do requisito do não exagero, deverá ser efectuada tendo em conta a situação do sujeito passivo, procurando apurar se o pagamento deve considerar-se excessivo, sob a sua perspectiva, no contexto em que tem de decidir pagar os serviços. Desta perspectiva, será exagerado o pagamento quando se demonstrar que o sujeito passivo podia obter o mesmo serviço por quantia inferior». Não sendo de admitir, por exemplo, “tabelas” ou fórmulas elaboradas *a priori*, que excluam mecanicamente determinados tipos de operações do âmbito da razoabilidade ou as remetam para o plano do exagero [Decisão Arbitral do CAAD de 17 de Junho de 2019 (Proc. n.º 380/2018-T)].

199 Este desvio (inversão) das regras do ónus probatório tem por inspiração a norma do artigo 238.º-A do *Côde Général des Impôts* francês. O gasto, mesmo que devidamente documentado na contabilidade do sujeito passivo, não se presume como correspondendo à realidade, cabendo ao sujeito passivo comprovar a sua existência e necessidade (RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 204). Veja-se também LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 409/410, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro/Junho de 2003, pp. 119 e ss., bem como J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp.202 e ss.

a 30 dias (artigo 23.º-A, n.º 8). Não se exige qualquer formalismo nessa prova, vigorando quanto à mesma o sistema da prova livre, donde que o sujeito passivo pode socorrer-se de todos os meios de prova permitidos pela lei, seguindo-se assim a regra dos artigos 352.º e seguintes do Código Civil²⁰⁰.

Feita a competente prova, não existe fundamento, em face do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1 alínea r), para não aceitar a dedutibilidade dos gastos em causa, donde que, consequentemente, também não existe fundamento para a aplicação da tributação autónoma, pois esta também tem subjacente a mesma falta de prova, sendo idênticos os pressupostos da incidência. Soçobra, deste modo, a presunção *ex lege* de que se tratou de uma operação simulada que visava afastar a tributação de rendimentos em território nacional. Portanto, não se admitem situações em que um sujeito passivo suporte um encargo correspondente a operações que não lhe digam respeito ou que realize operações com uma determinada entidade (por exemplo, residente em território nacional) e depois faça o pagamento a uma outra entidade, residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável²⁰¹.

3.5. As ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

Para além de não dedutíveis fiscalmente como gastos [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h)], são objecto de tributação autónoma, à taxa de 5%, os encargos efectuados ou suportados com *ajudas de custo* e com a *compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador*²⁰², ao serviço da entidade patronal²⁰³, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na

200 O Acórdão do TCAS de 5 de Novembro de 2015 (Proc. n.º 07022/13) sancionou o entendimento de que «No que diz respeito à prova da veracidade da operação não bastará a exibição de documentos escritos, nomeadamente contratos celebrados entre as partes, já que estes se presumem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, pois tal não é posto em causa. O que deve ser objecto de prova é antes a efectiva prestação de serviços, ou o recebimento de um empréstimo, ou seja, o facto comercial que esteve na origem do pagamento do mesmo preço que surge como custo a deduzir em sede de IRC. Já quanto à prova da inexistência do carácter anormal ou exagerado das despesas esta deve passar pela demonstração de que o contrato, cuja veracidade se provou, se apresenta equilibrado. Para esse efeito, o sujeito passivo deverá demonstrar qual a importância real das vantagens auferidas pelo contrato em causa, tal como fazer prova que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens, mormente, por comparação com os custos de serviços análogos no mercado». No mesmo sentido, o Acórdão do TCAS de 19 de Fevereiro de 2015 (Proc. n.º 08126/14).

Por outro lado, no Acórdão do TCAS de 3 de Julho de 2012 (Proc. n.º 05082/11), entendeu-se que «Não logra efectuar tal prova o sujeito passivo que apenas juntou a factura desse pagamento, desgarrada e não concordante com outros elementos documentais donde tal operação derivaria e que não trouxe outros elementos de prova quando para tal foi notificado, em ordem a demonstrar a efectividade da mesma».

201 Segundo a Decisão Arbitral de 10 de Fevereiro de 2020 (Proc. n.º 266/2019-T), «o regime dos pagamentos feitos a entidades sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável tem subjacente uma finalidade dissuasora da realização de pagamentos a entidades sitas em tais jurisdições, por razões ligadas à prevenção da fraude e branqueamento de capitais, de onde decorre a especial relevância da segurança de que as entidades referidas prosseguem, efectivamente e na realidade uma actividade económica, e não sejam meras fachadas para retirar proveitos indesejados dos regimes próprios das localizações onde se sedearam».

202 O sócio-gerente pode apresentar, do mesmo modo que os outros trabalhadores, despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria [Informação Vinculativa com Despacho do Director-Geral, de 13 de Fevereiro de 2004 (Proc. n.º 1927/2000)].

203 As ajudas de custo são compensações pelas despesas que o trabalhador teve de suportar, ou presuntivamente deveria suportar, nas deslocações ao serviço da entidade patronal, correspondendo a situações pontuais em que o trabalhador teve de suportar despesas por mudança do local de trabalho contratualmente previsto ou deslocações para fora do seu local habitual de trabalho.

parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário (artigo 88.º, n.º 9)²⁰⁴. A referida taxa é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

Esta tributação autónoma não se aplica se o sujeito passivo estiver enquadrado no regime simplificado de determinação da matéria colectável (n.º 16)²⁰⁵.

No caso de entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, esta tributação só tem aplicação quando aos encargos tenham sido efectuados ou suportados no âmbito de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola desenvolvida a título acessório²⁰⁶.

No fundo, o legislador pretende apenas que possam ser efectuados ou suportados os encargos que se afigurem necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, sendo de acrescer ao resultado líquido o montante dos encargos que não beneficiam da dedutibilidade fiscal e de aplicar a tributação autónoma (*fringe benefits*). Dito de outro modo, entende que os procedimentos contabilísticos e fiscais vigentes para a generalidade dos casos não são suficientemente eficazes para assegurar que os gastos cumprem com os requisitos fundamentais da dedutibilidade – que hajam sido incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23.º n.º 1) –, e, «em ordem a mitigar as consequências daí decorrentes, optou por sujeitá-los a tributação autónoma, diminuindo, no fundo, o seu quociente de dedutibilidade»²⁰⁷.

204 O artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS faz depender a não tributação, quanto às ajudas de custo, da realização de uma efectiva deslocação por parte do trabalhador ao serviço e no interesse da sua entidade patronal e o pagamento de quantitativo diário que não exceda os limites anualmente fixados para os servidores do Estado (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, que estabelece normas relativas ao abono de ajudas de custo e de transporte pelas deslocações em serviço público, e Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de Julho, que disciplina o abono de ajudas de custo por deslocação em serviço ao estrangeiro, com as subsequentes alterações).

Não podem relevar como gastos fiscais as despesas suportadas pela entidade patronal relativas a gastos com refeições pagos conjuntamente com as despesas por ajudas de custo e relativas a deslocações e estadas ao serviço dessa mesma entidade quando percebidas conjuntamente com o subsídio de refeição. Nesses termos, não constituem um rendimento efectivo mas sim um adiantamento relativo a despesas suportadas pelo trabalhador no interesse de outrem (a entidade patronal), sendo por isso exigida prestação de contas até ao final do respectivo período de tributação, designadamente através da correspondente documentação comprovativa.

Em caso de abono de ajudas de custo e, simultaneamente, o reembolso das despesas efectuadas pelo trabalhador, aquelas perdem a natureza de ajudas de custo e, em princípio, são consideradas como remuneração de trabalho dependente, sendo aceite o gasto nos termos do artigo 23.º.

205 Previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B. Neste regime especial não há lugar ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria colectável, por aplicação directa de coeficientes aos rendimentos obtidos. Donde que não são considerados os gastos ou perdas que operariam na determinação do lucro tributável.

206 Neste mesmo sentido aponta a Informação Vinculativa com Despacho de 16 de Novembro de 2005, do Subdirector-Geral, (Proc. n.º 529/05).

207 Decisão Arbitral do CAAD de 18 de Março de 2020 (Proc. n.º 478/2020-T). No entendimento do Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 0146/16), «a *ratio legis* parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e conseqüente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários», o que vai a par da posição da administração tributária, segundo a qual «Esta é uma norma anti abuso, já que, como é sabido, as despesas com ajudas de custo são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores» [Informação Vinculativa com Despacho da Subdirector-Geral do IR, de 16 de Fevereiro de 2018 (Proc. n.º 3290/2017)]. Donde que, «o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como custos fiscais se o respectivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na facturação emitida» [Informação Vinculativa com Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 16 de Fevereiro de 2018 (Proc. n.º 71/2008)].

No que respeita a encargos que não constituem rendimento do trabalho tributável, em sede de IRS, na esfera do beneficiário, a administração tem adoptado este entendimento: *a)* se o valor dos encargos estiver expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente, e desde que devida e especificamente comprovadas (por exemplo, através de um mapa²⁰⁸), será o respectivo gasto fiscalmente aceite (artigo 23.º n.º 1), não havendo lugar a qualquer tributação autónoma; *b)* se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente, mas o sujeito passivo não possuir elementos de prova que permitam comprovar a despesa, não serão aqueles encargos considerados dedutíveis fiscalmente, por inobservância do disposto no artigo 23.º n.º 1, nem tributados autonomamente; *c)* se tais encargos não forem facturados ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações, os mesmos serão dedutíveis nos termos do artigo 23.º n.º 1, conjugado com o artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h), havendo ainda tributação autónoma; *d)* se tais encargos não forem facturados aos clientes e não estiverem devidamente documentadas com o referido mapa, não são fiscalmente dedutíveis, face ao disposto no artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h), nem sujeitos a tributação autónoma. Já se os encargos constituírem rendimento do trabalho dependente e implicarem tributação em sede de IRS na esfera dos respectivos beneficiários, não se levantam quaisquer dúvidas quanto à sua dedutibilidade (os encargos são dedutíveis, na totalidade, nos termos do artigo 23.º n.º 1) e não há lugar a tributação autónoma²⁰⁹.

Relativamente à exigência legal da facturação dos encargos aos clientes, numa interpretação literal teríamos a obrigatoriedade de uma menção expressa e discriminada na factura dos dados relativos aos encargos incluídos no valor facturado. Porém, a jurisprudência tem-se inclinado para uma mera obrigatoriedade de demonstração de que o valor dos encargos se encontra abrangido pelo valor facturado ao cliente, como comprovação de que aqueles foram incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC²¹⁰. Isto é, mesmo que não inscritos de modo expresso nas facturas emitidas aos clientes, os encargos poderão não ser objecto de tributação autónoma caso o sujeito passivo venha a comprovar que o preço final ou global indicado e efectivamente facturado (ou seja, debitado) ao cliente contempla os valores relativos a despesas com aqueles encargos, “escriturados a qualquer título”²¹¹. Portanto, o *onus probandi*

208 Previsto no artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h).

209 Informação Vinculativa com Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 16 de Fevereiro de 2018 (Proc. n.º 71/2008).

210 Para a dedutibilidade dos encargos para efeitos fiscais, exige-se que a entidade patronal possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos [artigo 23.º-A, n.º 1 alínea h)].

211 Decisões Arbitrais do CAAD de 9 de Julho de 2020 (Proc. n.º 730/2019-T), 18 de Março de 2020 (Proc. n.º 478/2019-T) e 18 de Fevereiro de 2018 (Proc. n.º 266/2017-T). Na formulação do Acórdão do TCAN de 12 de Março de 2015 (Proc. n.º 05/04), não se exige a discriminação do seu montante na própria factura nem qualquer formalidade na sua escrituração.

No caso das empresas transportadoras de mercadorias, dada a natureza da respectiva actividade, a administração tributária tem entendido que os encargos relativos a ajudas de custo pagas aos motoristas são fiscalmente dedutíveis ainda que os mesmos não sejam expressamente evidenciados nas facturas emitidas aos clientes. Isto, sem prejuízo de que essas empresas estão obrigadas a possuir elementos que permitam “conhecer o nome do beneficiário, o local para onde se deslocou e a respectiva data, o montante diário que lhe foi atribuído e o valor facturado, com menção do serviço a que tais gastos vão ser imputados”, como consta do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do Código. Sendo tais gastos efectivamente facturados aos clientes (ainda que por inclusão no montante total debitado) não ficam sujeitos à tributação autónoma [Informação Vinculativa com Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 25 de Junho de 2019 (Proc. n.º 2490/2019)].

impende sobre o sujeito passivo, que é quem tem interesse na dedução do gasto ao lucro tributável e na não aplicação da tributação autónoma²¹².

3.6. Os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos isentos

Conforme se alcança no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro (que aditou o n.º 11 ao artigo 88.º do Código), tendo em vista obstar a práticas abusivas feitas, em regra, através de entidades residentes que beneficiam de isenções subjectivas ou objectivas, totais ou parciais – mas, neste último caso, abrangendo os rendimentos de capitais –, foi criada para essas entidades uma tributação autónoma sobre os *dividendos*, calculada à taxa (actual) de 23%²¹³, na parte em que respeitam a partes sociais que não tenham permanecido na sua titularidade durante um período de 1 ano contado à data da colocação à disposição dos rendimentos²¹⁴. Desde logo, procura-se obstar à prévia interposição de entidades isentas de imposto ou sujeitas a um regime mais favorável que, de seguida, procedam à revenda das partes sociais adquiridas (“lavagem de dividendos”)²¹⁵.

No entanto, admite-se que a tributação autónoma não seja aplicada no caso de o período de 1 ano não estar verificado à data da colocação à disposição dos dividendos, mas a titularidade das partes sociais venha a permanecer na mesma entidade durante o tempo necessário para perfazer o referido período. Sempre que não verificado este requisito temporal, o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que determinou a tributação autónoma, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (artigo 120.º n.º 9).

Por exemplo, são isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões e equiparáveis, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional²¹⁶.

212 Decisão Arbitral do CAAD de 30 de Abril de 2015 (Proc. n.º 735/2014-T).

213 Esta taxa de 23% foi introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o CIRC, em linha com a taxa geral de imposto então também actualizada.

214 Sempre que não se verifique o requisito temporal, o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos (mod. 22) no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (artigo 120.º, n.º 9). Nos termos do artigo 116.º, n.º 1 do RGIT, a falta de declarações que devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal, é punível com coima de €150 a €3.750.

215 Desincentivando a alienação de partes sociais, antes da colocação à disposição das mesmas, por entidades não residentes a entidades residentes que beneficiem de isenção.

216 Como são isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões que se constituam, operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, desde que se verifiquem cumulativamente determinados requisitos, entre os quais, tratando-se de lucros distribuídos, as correspondentes partes sociais sejam detidas, de modo ininterrupto, há pelo menos 1 ano (artigo 16.º, n.ºs 1 e 7 do EBF). Para mais veja-se o que podemos explicar em RUI MARQUES, *Lucros distribuídos a entidades isentas: Comentário à Decisão Arbitral do CAAD, de 28 de Outubro de 2015 (Processo n.º 106/2015-T)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IX, n.º 1, IDEFF, Almedina, 2016.

Pese embora a firme reacção do legislador que remonta a 2005, ainda subsistem dúvidas interpretativas, postas a descoberto na jurisprudência, a começar por qual seja o sujeito passivo da tributação autónoma – se a entidade que distribui os lucros ou se a entidade a quem são distribuídos os lucros – e, portanto, sobre quem liquida e paga o tributo.

Na sua parte preambular, o Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro, estabelece que «uma vez que estas práticas abusivas são feitas, em regra, através de entidades residentes que beneficiam de isenções subjectivas ou objectivas, totais ou parciais, mas, neste último caso, abrangendo os rendimentos de capitais, é criada para *essas entidades* uma tributação autónoma sobre os *dividendos*», ou seja, para as entidades beneficiárias do rendimento. Rememore-se, a Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, que concedeu a autorização legislativa em que se estribou o Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro, cingiu-se a uma «tributação autónoma para os *dividendos* de fonte interna ou externa, que correspondam a participações detidas durante um período inferior a um ano, a uma taxa idêntica à definida para a retenção na fonte, quando sejam auferidos por sujeitos passivos do IRC *residentes*, que beneficiem de isenção relativamente aos rendimentos de capitais» (artigo 4.º). O mesmo parecendo decorrer do disposto no n.º 12 (também aditado pelo referido Decreto-Lei), segundo o qual, caso tenha havido *retenção na fonte* e para evitar casos de dupla tributação, pode ser deduzido o valor retido na determinação da tributação sobre os lucros distribuídos (n.º 11) mas não para efeitos do disposto no artigo 90.º n.º 2 (deduções à colecta).

Portanto, haverá lugar a tributação autónoma na esfera da entidade (sujeito passivo de IRC) que distribuiu os lucros²¹⁷ a um sujeito isento se este suportou o imposto mediante retenção na fonte efectuada a uma taxa inferior a 23%, neste caso recaindo a tributação autónoma sobre a parcela remanescente²¹⁸ e não podendo o beneficiário dos rendimentos deduzir à sua colecta o montante de imposto retido). Em qualquer dos casos, assegurando o Estado o recebimento do tributo à taxa de 23%, e não mais.

O facto tributário materialmente subjacente a esta tributação autónoma parece ser então o lucro distribuído, reportando-se à capacidade contributiva do sujeito passivo que auferir o rendimento, donde o propósito de afastar a isenção quando não se verifique a detenção das participações sociais (que gerou os lucros em causa) pelo período mínimo de 1 ano²¹⁹, mas abstraindo-se da existência de lucro²²⁰.

217 Por isso, esta tributação não surge prevista em sede de IRS, pois apenas uma pessoa colectiva distribui lucros.

218 Conforme se alcança na parte preambular do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro, a tributação autónoma não será aplicada quando não tenha lugar o benefício da dispensa de retenção na fonte prevista no artigo 97.º do CIRC.

219 Veja-se o sancionado pela Decisão Arbitral do CAAD de 29 de Outubro de 2019 (96/2019-T) e pelos Acórdãos do TCAS de 31 de Janeiro de 2019 (Proc. n.º 1058/10) e 24 de Novembro de 2016 (Proc. n.º 09878/16), do STA de 18 de Dezembro de 2013 (Proc. n.º 0568/13) e do TJUE de 6 de Outubro de 2011 (Proc. n.º C-493/09), bem como JOSÉ PEDRO CARVALHO, *Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 16, CEJUR- Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2017, pp. 34-35 e TERESA LOURENÇO CARDOSO, *Tributações autónomas: caracterização, natureza jurídica e (in)constitucionalidade*. Cadernos de Justiça Tributária, n.º 17, CEJUR- Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2017, p. 26.

No que respeita aos sujeitos passivos isentos, tenha-se presente que estes não podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria colectável (artigo 86.º-A, n.º 1), o qual levaria à não aplicação da tributação autónoma (artigo 88.º, n.º 16), bem como também não terá cabimento o agravamento das taxas (+10%) em caso de prejuízos (artigo 88.º, n.º 14).

220 O recebimento do dividendo não significa que a entidade beneficiária tenha apurado um resultado positivo no período em causa (FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO/ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3, CEJUR, Braga, 2014, p. 8).

3.7. As indemnizações ou compensações por cessação ou rescisão

São objecto de uma tributação autónoma, à taxa de 35%²²¹, os gastos ou encargos relativos a *indemnizações* ou quaisquer *compensações* devidas quando se verifique a *cessação*²²² *de funções de administrador ou gerente*²²³, *ou gestor*²²⁴, de pessoas colectivas residentes em território português, mesmo que tais funções tenham sido exercidas para a entidade ao abrigo de um contrato de trabalho [artigo 88.º, n.º 13 alínea a)]²²⁵. Estão, porém, excluídas as indemnizações ou compensações relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade²²⁶ previamente definidos na relação contratual. A matéria tributável é, portanto, o valor da indemnização ou compensação²²⁷.

No caso de *rescisão de um contrato antes do termo*²²⁸, são também tributados autonomamente, à mesma taxa, os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício dos cargos de administrador, gerente ou gestor, até ao final do contrato (matéria tributável)²²⁹. Não relevando a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.

221 Esta taxa de tributação autónoma é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

222 Por exemplo, pelo decurso do tempo.

223 Ou seja, «o legislador pretendeu incluir os titulares de órgãos sociais que têm a capacidade de, com a sua actuação, influenciar o curso da actividade de prossecução do escopo social da pessoa colectiva» [Decisão Arbitral do CAAD de 20 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 135/2020-T)].

224 Isto é, «as pessoas que, não integrando os órgãos sociais, têm um poder de gestão semelhante ao dos administradores e gerentes» ou, dito de outro modo, «os trabalhadores que no seu conteúdo funcional extrapolem a mera execução de normativos produzidos pela administração são “gestores” para o âmbito de aplicação da norma» [Decisões Arbitrais do CAAD de 20 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 135/2019-T) e 20 de Junho de 2018 (Proc. n.º 586/2017-T)]. Para a Decisão Arbitral do CAAD de 19 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 235/2019-T), o gestor é o «comissário ou mandatário de administração de bens ou direitos, em nome próprio ou do mandante».

225 Estão pois excluídos os colaboradores que integrem os quadros de pessoal, designadamente aqueles que, não sendo membros do órgão de administração, exerçam funções de director e, bem assim, todos aqueles que sejam membros de outros órgãos sociais (exs.: mesa da assembleia geral e conselho fiscal).

226 Na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 294/X, que esteve na origem da norma, refere-se que o regime também se aplica aos prémios por boa gestão.

227 A administração tributária tem entendido que são de incluir os encargos suportados pela entidade respeitantes às contribuições para a Segurança Social [Informação Vinculativa com Despacho da Subdirectora-Geral do IR, de 7 de Dezembro de 2018 (Proc. n.º 2360/2018)].

228 Ex.: contrato de prestação de serviços. A rescisão ocorre em caso de destituição do administrador ou gerente, não fundada em justa causa, tendo o mesmo o direito a ser indemnizado (artigo 403.º, n.º 5 do CSC). No caso de renúncia do administrador ou gerente, a lei não atribui a este direito a indemnização (artigo 404.º do mesmo Código), mas se a quantia que lhe tenha sido paga excede o montante das remunerações que presumivelmente receberia até ao final do seu mandato deve concluir-se que configura uma compensação não relacionada com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual e, como tal, sujeita a tributação autónoma (Decisão Arbitral do CAAD de 8 de Abril de 2020 (Proc. n.º 615/2019-T)).

229 O legislador parece querer sujeitar a tributação autónoma a indemnização paga a administradores, gerentes ou gestores acima do montante em que essa indemnização se compreenda nos valores médios de retribuição mensal por aqueles deixados de auferir. Por outro lado, em sede de IRS, é sujeita a tributação pela totalidade a parte da indemnização que corresponda ao exercício de funções de administrador ou gerente [Decisão Arbitral do CAAD de 7 de Novembro de 2017 (Proc. n.º 163/2017-T)].

Esta tributação autónoma, incidente sobre as componentes do pacote remuneratório dos administradores ou gerentes ou gestores que se revelam mais penalizadores para as empresas, não se aplica quando o sujeito passivo esteja enquadrado no regime simplificado de determinação da matéria colectável (n.º 16)²³⁰. Já quanto à questão de saber-se se é aplicável a norma do n.º 13 aos referidos gastos ou encargos incorridos com representantes ou gestores do estabelecimento estável de entidade não residente, uma resposta afirmativa parece encontrar guarida na *ratio legis* subjacente ao n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, que trata da tributação dos rendimentos obtidos por gestores, administradores ou gerentes, bem como de representantes de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes²³¹.

Para efeitos da incidência, o fundamento teleológico para a previsão desta tributação autónoma reside em aferir se o administrador, gerente ou gestor teria a capacidade de fixar uma indemnização ou compensação (no caso da cessação) ou os gastos relativos à parte excedente do valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato (no caso da rescisão antecipada) desproporcionados em conflito de interesses entre a esfera empresarial e a pessoal. *Maxime*, se aquele teria o poder de vincular a pessoa colectiva²³².

Aqui está subjacente uma *ratio legis* diversa da que podemos extrair quanto aos demais tipos da mesma tributação, uma vez que não está em causa nenhum tipo de conduta potencialmente fraudulenta nem o recebimento de *fringe benefits* não tributados na esfera do beneficiário, mas antes a presença de gastos ou encargos que, não excluídos da dedutibilidade ao lucro tributável (artigo 23.º), vão ser novamente tributados, na esfera do beneficiário (perfeitamente identificável) dos mesmos²³³. Num cenário de plena crise económico-financeira, visou-se assumidamente, em primeira linha, moralizar de alguma forma a atribuição de indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis a administradores, gerentes ou gesto-

230 Previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B. Neste regime especial não há lugar ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria colectável, por aplicação directa de coeficientes aos rendimentos obtidos. Donde que não são considerados os gastos ou perdas que operariam na determinação do lucro tributável.

231 A Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio de 2010, da Direcção de Serviços do IRS, sobre o regime fiscal dos residentes não habituais, qualifica como gestores os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes.

Conforme entendido pela Decisão Arbitral do CAAD de 19 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 235/2019-T), o que está em causa é, em suma, «a obtenção de ganhos resultantes das relações estabelecidas entre comissários e comitentes». Também na Decisão Arbitral do CAAD de 18 de Novembro de 2019 (Proc. n.º 233/2019-T), foi entendido que são tributados os gastos ou encargos relativos a gerentes de sucursais bancárias.

232 Neste mesmo sentido na Decisão Arbitral do CAAD de 20 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 135/2019-T) sancionou-se o entendimento de que a assinatura de documentos que representam e vinculam a pessoa colectiva traduz, precisamente, o núcleo da gestão da empresa.

233 Artigo 2.º, n.º 3 alíneas e) e h) do CIRS.

res, tidos por desproporcionados, desincentivando as empresas de incorrer naqueles gastos ou encargos, por via da sua tributação autónoma²³⁴.

Tenha-se presente que a quantia paga terá que se fundar na cessação das funções de administrador gerente ou gestor e não na cessação do contrato de trabalho²³⁵ antes existente – suspenso por força da assunção daquelas funções, nos termos do artigo 398.º do CSC²³⁶. Uma indemnização por cessação do contrato de trabalho²³⁷ não pode, portanto, ser objecto de tributação autónoma²³⁸. Apenas o exercício daquelas funções poderá relevar para enquadramento da situação do sujeito passivo na situação da norma do artigo 88.º n.º 13 alínea a), havendo também o pressuposto de que a quantia recebida esteja relacionada com a cessação do exercício desses mesmas funções, sob pena de vício de violação de lei²³⁹.

3.8. Os bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestor, administrador ou gerente

São tributados autonomamente, à taxa de 35%²⁴⁰, os gastos ou encargos relativos a *bónus e outras remunerações variáveis*²⁴¹ pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas

234 Conforme se alcança na Decisão Arbitral do CAAD de 6 de Maio de 2019 (Proc. n.º 503/2018-T). Na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 294/X afirma-me que o propósito deste regime de tributação é o de «garantir a aplicação dos princípios de políticas de remuneração socialmente responsáveis e coerentes com uma gestão de riscos sólida e eficaz». No mesmo sentido, o Tribunal Constitucional, em Acórdão de 13 de abril de 2016 (Proc. n.º 465/2015) sancionou o entendimento de que a lógica desta tributação autónoma é a seguinte: «A empresa revela disponibilidade financeira para atribuir aos seus gestores indemnizações excessivas e não contratualmente previstas e que não têm directa relação com o desempenho individual na obtenção de resultados económicos positivos. Nessa circunstância, o contribuinte deverá estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos (que poderiam ser evitados) e que se destina a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria colectável por efeito da realização dessas despesas.

A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização da despesa».

235 Artigos 338.º e seguintes do Código do Trabalho.

236 Conforme preceitua o artigo 11.º, n.º 2 da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

237 A suspensão do contrato de trabalho cessa no termo do desempenho das funções de administrador ou gerente, readquirindo o trabalhador, a partir daí, o direito à situação que tinha antes da suspensão, sem prejuízo do cômputo do tempo da suspensão para efeitos de antiguidade.

238 Decisão Arbitral do CAAD de 6 de Maio de 2019 (Proc. n.º 503/2018-T).

239 Na Decisão Arbitral do CAAD de 7 de Julho de 2015 (Proc. n.º 795/2014-T) entendeu-se que se uma sociedade se pode obrigar através de mandatário, designado nos termos de procuração, tal não consubstancia o exercício da gerência de facto.

240 Também aqui a taxa de tributação autónoma é agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários em causa (artigo 88.º, n.º 14), excepto no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 15).

241 O CIRS não define o que é remuneração variável mas é o caso, por exemplo, dos bónus anuais (geralmente prémios pecuniários atribuídos em função da obtenção pela sociedade de determinados objectivos), prémios em acções (usualmente adquiridas pela sociedade nos termos permitidos pelo regime de aquisição de acções próprias) e das *stock options* (opções e subscrição e aquisição de acções) [ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA, *Manual de Governo das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 208]. Conforme expendido na Decisão Arbitral do CAAD de 2 de Julho de 2019 (Proc. n.º 104/2019-T), não são remunerações variáveis as que têm um montante fixo pré-deter-

representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500. Com as necessárias adaptações têm aqui cabimento algumas considerações que antes tecemos a propósito das indemnizações ou compensações por cessação ou rescisão de gestor, administrador ou gerente [artigo 88.º, n.º 13 alínea a)].

No conceito de “remuneração anual”, devem considerar-se incluídas todas as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa (ex.: bónus e gratificações) quando, quer do respectivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, as mesmas revistam carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante ou mesmo que o seu pagamento não esteja garantido²⁴². Havendo que ter presente o disposto no artigo 260.º n.º 1 alíneas b) e d) do Código do Trabalho²⁴³, segundo o qual não se consideram retribuição as gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pelo empregador como recompensa ou prémio dos bons resultados obtidos pela empresa nem a participação nos lucros da empresa desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista, adequada ao seu trabalho²⁴⁴. Assim, deve incluir-se no conceito de remuneração anual para efeito da tributação autónoma dos bónus e remunerações variáveis, a participação nos lucros da empresa sempre que tal atribuição, ainda que irregular²⁴⁵, constitua a única compensação auferida pelo gestor, administrador ou gerente, como devem ser excluídos os bónus e as gratificações por aplicação de resultados quando sejam atribuídos de forma irregular.

minado e que não variam com os resultados da actividade da sociedade (no caso, havia sido atribuído um seguro de capitalização individual, pela mera decorrência do exercício de funções, em *one-off*). Tenha-se ainda presente que, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea n) do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais (ex.: gratificações de balanço), quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

242 De acordo com a Norma contabilística e de relato financeiro (NCRF 28- Benefícios dos empregados), a remuneração de um administrador ou gerente pode incluir quaisquer dos benefícios dos empregados, designadamente «salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de doze meses após o final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes», abrangendo, portanto, quer as remunerações fixas, quer as variáveis, relevadas contabilisticamente em determinado período de tributação (Aviso n.º 8256/2015, de 20 de Julho de 2015, do Ministério das Finanças, publicado no Diário da República n.º 146/2015, Série II, de 29 de Julho).

Assim, no conceito de remuneração deverão ser incluídas «todas as importâncias que, nos termos do contrato das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preenchem aqueles requisitos», como se entendia na Circular n.º 8/2000, de 11 de Maio de 2000, da Direcção de Serviços do IRC.

243 Nos termos do artigo 11.º n.º 2 da LGT.

244 Exceptuando-se as gratificações que sejam devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços do trabalhador, bem como aquelas que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da retribuição daquele, e ainda as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa quando, quer no respectivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, revistam carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante (n.º 3).

245 Rememore-se que, segundo o artigo 399.º do CSC, a remuneração pode consistir parcialmente numa percentagem dos lucros de exercício (n.º 2), mas tal percentagem não pode incidir sobre distribuições de reservas (lucros retidos) nem sobre qualquer parte do lucro do exercício que não pudesse, por lei, ser distribuída aos accionistas (n.º 3).

Por sua vez, o valor da remuneração anual deve ter por referência a remuneração fixa e variável atribuída a cada administrador, gerente ou gestor durante o período a que o bónus ou remuneração variável respeita²⁴⁶. Assim, e para efeito do cálculo do limite em apreço, os gastos relativos a bónus reconhecidos num determinado período de tributação mas pagos no período seguinte devem ser considerados naquele primeiro período.

Exclui-se a tributação autónoma quando, cumulativamente, o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e tal pagamento estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse mesmo período²⁴⁷ [artigo 88.º, n.º 13 alínea b)]²⁴⁸.

Portanto, a exclusão à regra da tributação autónoma está directamente relacionada com dois pressupostos de facto, cumulativos, a aferir no final de um período, mínimo, de 3 anos, não devendo existir qualquer pagamento de bónus ou remunerações variáveis até que cumprida a condição (suspensiva) de um desempenho positivo ao longo do mesmo período e, portanto, decorrido este último²⁴⁹. O mesmo é dizer, o direito à remuneração vai sendo adquirido proporcionalmente ao longo do período (mínimo de 3 anos), sendo que o pagamento da dita remuneração deve ser feito posteriormente em regime diferido – é o pagamento (e não prestações de 1/3 deste pagamento em cada ano) que é diferido por um período mínimo de 3 anos²⁵⁰. A aferição da condição de um desempenho positivo tem em vista

246 Veja-se, a este propósito, a Circular n.º 9/2011, de 17 de Maio, da Direcção de Serviços do IRC, sobre os gastos relativos a participação nos lucros, dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1 alínea d).

247 No caso de se verificar o incumprimento de qualquer destas condições, haverá que aplicar o disposto no n.º 20.

248 A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, introduziu uma tributação autónoma sobre estes gastos ou encargos, mas também uma «Tributação autónoma excepcional do sector financeiro», aplicável a remunerações pagas ou apuradas em 2010 (artigo 90.º). A fixação de um prazo não inferior a 3 anos terá sido influenciada pela Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Abril de 2009 relativa às políticas de remuneração no sector dos serviços financeiros (2009/384/CE). A este propósito, ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA adianta que «a Recomendação da Comissão Europeia de 30.4.2009 ao dispor que “uma grande parte da componente variável (da remuneração) não deve ser paga antes de decorrido um lapso de tempo mínimo”, terá influenciado a redacção da Recomendação III.4 do Código de Governo das Sociedades da CMVM: Uma parte significativa da remuneração variável deve ser diferida por um período não inferior a 3 anos e o direito ao seu recebimento (qualquer parte do recebimento) deve ficar dependente da continuação do desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”» (ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA, *Manual de Governo das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 209).

Nos termos do artigo 8.º, n.ºs 2 e 3 do Aviso n.º 10/2011 do Banco de Portugal e das Recomendações III.6 e III.7 do Código de Governo da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), quando as remunerações variáveis forem pagas pela entrega de acções, devem os administradores mantê-las «até ao termo do seu mandato». Quando a remuneração variável compreender a atribuição de opções, «o início do período de exercício (da opção) deve ser diferido por um prazo não inferior a três anos».

249 Assim foi entendido, por exemplo, nas Decisões Arbitrais do CAAD de 19 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 235/2019-T) e de 12 de Outubro de 2017 (Proc. n.º 545/2016-T).

250 Neste sentido entendeu a Decisão Arbitral do CAAD de 19 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 235/2019-T). Porém, em Decisão de 10 de Dezembro de 2019 (Proc. n.º 234/2019-T) foi adoptada posição contrária, fundada na Directiva n.º 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho de 2013, relativa ao acesso à actividade das instituições de crédito e à supervisão prudencial das instituições de crédito e empresas de investimento (*Capital Requirements Directive*), transposta pelo Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de Outubro. Sucede que esta legislação é posterior à Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que introduziu a tributação autónoma sobre os bónus e outras remunerações variáveis, e versa apenas sobre o sector financeiro. Na Decisão Arbitral de 18 de Novembro de 2019 (Proc. n.º 233/2019-T), entendeu-se que «Perante o desempenho positivo da empresa naquele ano, vence-se, para o administrador, o direito a receber uma quota-parte da remuneração variável diferida» (como antes na Decisão Arbitral de 31 de Janeiro de 2018 (Proc. n.º 363/2017-T) e que «A não sujeição a tributação condicionada ao desempenho positivo da sociedade ao longo do período não é incompatível com o pagamento faseado porque o pagamento ao longo do período de diferimento depende do resultado daquele ano. Se, por hipótese, em algum dos anos, houver um resultado negativo, vence-se a obrigação de sujeição a tributação autónoma e o sujeito passivo deverá, na declaração periódica desse período, proceder à liquidação dos valores devidos».

os resultados da sociedade – *maxime*, o resultado líquido de cada período²⁵¹, medida-base em que assenta a determinação do lucro tributável das sociedades e a sua tributação (artigo 17.º, n.º 1 do CIRC)²⁵². Deste modo fazendo sujeitar à tributação autónoma as remunerações variáveis que não se encontrem associadas a critérios de produtividade²⁵³.

Quanto à parte não inferior a 50% da remuneração variável cujo pagamento deve ser diferido, o seu reconhecimento fiscal apenas poderá ocorrer quando tais importâncias se tornem exigíveis, ou seja, uma vez operada a condição suspensiva (desempenho positivo). Já nos casos que envolvam o exercício de opções de compra de acções (*stock options*) e situações similares efectuados aos membros dos órgãos estatutários, em razão do exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago²⁵⁴.

Sobre qual o momento relevante na produção do facto tributário – se quando é reconhecido contabilisticamente o gasto (como, frequentemente, tem sustentado a administração tributária)²⁵⁵ ou se quando é efectuado o pagamento da remuneração variável (como, frequentemente, têm suscitado os contribuintes)²⁵⁶ –, dado que acontece ocorrerem em períodos de tributação distintos, estamos longe de um entendimento uniforme pela jurisprudência. Ora, expressamente, o legislador quis plasmar na redacção da norma que se trata de bónus e outras remunerações variáveis “pagas”, quando se dá o caso de na mesma Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril ter sido instituída uma tributação autónoma excepcional do sector financeiro em que, expressamente, quis visar os bónus e outras remunerações variáveis “pagas ou apuradas” (artigo 90.º). Portanto, *verba cum effectu, sunt accipienda*: a letra da lei não é negligenciável ou sem propósito, devendo a interpretação ter aderência à letra da lei.

Acresce que, conforme aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, caso se verifique o incumprimento de qualquer das condições – seja porque o “pagamento” (e não a mera conta-

251 Extraído da contabilidade (classe 8 – resultados, do Quadro de Contas do SNC). A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados, se bem que proporciona uma imagem incompleta a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira (Estrutura Conceptual do SNC, homologada pelo Aviso n.º 8254/2015, de 29 de Julho, publicado no Diário da República n.º 146/2015, Série II, de 29 de Julho). O valor é depois inscrito no campo 701 do quadro 07 (Apuramento do lucro tributável) da declaração periódica de rendimentos, (mod. 22) prevista no artigo 120.º do Código, mesmo que não existam correcções fiscais.

252 Neste mesmo sentido aponta a Decisão Arbitral do que conclui que «Visa-se, assim, neutralizar a dedução fiscal, para efeitos de determinação do lucro tributável, dos bónus sem correspondência na geração de lucros da sociedade e desincentiva-se o pagamento de remunerações variáveis quando não se tenha gerado na empresa a riqueza que os justifique».

253 Acórdão do Tribunal Constitucional de 13 de Abril de 2016 (Proc. n.º 465/2015).

254 Deve pois ser efectuado o necessário ajustamento, pelo acréscimo ou dedução ao resultado líquido.

255 Por exemplo, nas Decisões Arbitrais do CAAD de 8 de Abril de 2020 (Proc. n.º 615/2019-T) e de 16 de Abril de 2018 (Proc. n.º Proc. 491/2017-T).

256 Por exemplo, veja-se a Decisão Arbitral do CAAD de 22 de Dezembro de 2015 (Proc. n.º 204/2015-T).

bilização) de uma parte não inferior a 50% tenha sido efectuado antes de decorrido um período mínimo de 3 anos, seja porque tal “pagamento” não observou o desempenho positivo da sociedade ao longo desse mesmo período – o montante correspondente à tributação autónoma (à taxa de 35%) que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento (artigo 88.º n.º 20).

Esta tributação autónoma não se aplica quando o sujeito passivo esteja enquadrado no regime simplificado de determinação da matéria colectável (n.º 16)²⁵⁷.

257 Previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B. Neste regime especial não há lugar ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria colectável, por aplicação directa de coeficientes aos rendimentos obtidos. Donde que não são considerados os gastos ou perdas que operariam na determinação do lucro tributável.



4. Conclusões

Aquando a sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 1989, o CIRC não integrou qualquer disposição relativa a tributações autónomas, mas tal não impediu que logo o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, tenha vindo estabelecer avulsamente as mesmas, em sede de IRC, quanto às despesas confidenciais ou não documentadas (na linha do que vinha acontecendo desde 1974), com agravamento da taxa em 1995, 1997 e 1999, para depois, pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, alargar o âmbito da tributação autónoma às despesas de representação e aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros. Sendo que, no contexto de uma reforma da tributação do rendimento e adopção de medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, apenas com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, veio a operar-se a incorporação da tributação autónoma no Código.

Em termos de Direito Comparado – desde logo, nos Estados-Membros da OCDE –, a regra assenta em que as remunerações ou vantagens acessórias (*fringe benefits*) são tributadas em sede de imposto sobre o rendimento pessoal do beneficiário (trabalhador ou titular de órgão estatutário), sem prejuízo da variabilidade quanto a tal inclusão bem como quanto à dedutibilidade dos correlativos encargos na esfera da entidade pagadora ou devedora. Pese embora as experiências isoladas da Nova Zelândia e da Austrália, com a introdução na década de 80 do *fringe benefit tax* (FBT) – a que alude o “Relatório Silva Lopes (1996) –, suportado pelas entidades empregadoras.

Também no cotejo ante os ordenamentos jurídico-fiscais dos Estados-Membros da União Europeia, a tributação autónoma sobre despesas suportada pela entidade pagadora ou devedora revela-se uma singularidade portuguesa, apenas com algum (menor) paralelismo quanto à Bulgária – ainda assim, neste caso, a uma taxa única e idêntica à taxa de imposto (10%), somente aplicada às despesas de representação e às despesas com benefícios adicionais em espécie (*fringe benefits*) fornecidos a trabalhadores ou titulares dos cargos de gestão – e quanto à Bélgica – somente aplicada a despesas profissionais suportadas por organismos de investimento colectivo. No caso do Reino Unido (então Estado-Membro) e da França, a tributação apenas incidiu sobre os encargos com bónus no sector financeiro, na esfera da entidade pagadora, mas a título meramente excepcional e temporário.

No presente, a tributação autónoma em sede de IRC incide sobre despesas não documentadas, encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou de mercadorias, motos ou motociclos, despesas de representação, pagamentos a *offshores*, encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos isentos, gastos ou encargos com indemnizações ou compensações por cessação ou rescisão ou com bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestor, administrador ou gerente.

Não obstante, tal tributação não tem lugar quanto a despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à actividade exercida por seu intermédio. Como, não tem lugar, mas apenas quanto a certas despesas, quando o sujeito passivo esteja enquadrado no regime simplificado de determinação da matéria colectável (artigos 86.º-A e 86.º-B), dado que neste regime especial não há lugar ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria colectável, por aplicação directa de coeficientes aos rendimentos obtidos, donde que não são considerados os gastos ou perdas que operariam na determinação do lucro tributável (artigo 88.º n.º 16).

A par da tributação da despesa na esfera da entidade devedora do correlativo rendimento, se este também for tributado na esfera do beneficiário [ex.: despesas de representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS] teremos uma dupla tributação económica que não pode ser eliminada²⁵⁸.

Pela evolução legislativa em torno da norma do artigo 88.º do Código – seja no âmbito de leis orçamentais (como se verificou na mais recente alteração por efeito da Lei n.º 2/2020, de 31 de Março), seja em legislação avulsa – resulta patente uma crescente ampliação dos factos sujeitos a tributação autónoma (extravasando os *fringe benefits*) bem como, de modo assaz frequente, um constante agravamento das suas taxas, o que desabona acerca de um cariz pretensamente anti-sistémico e excepcional desta tributação. Na realidade, subjaz-lhe uma preocupação sem tréguas do Estado com a arrecadação de receita tributária, intentando o legislador que o sujeito passivo se abstenha de praticar tais factos tributários ou, perseverando, que seja onerado com uma tributação autónoma.

Por vezes, os encargos sujeitos a tributação autónoma são dedutíveis para a determinação do lucro tributável – poderá ser o caso dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, das despesas de representação, das ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador e das indemnizações ou compensações por cessação ou rescisão –, mas desde que incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23.º)²⁵⁹.

258 ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, pp. 263-264.

259 Conforme salientado na Decisão Arbitral do CAAD de 11 de Maio de 2019 (Proc. n.º 509/2017-T).

De um modo pragmático – nada despreciando, atenta a função colectora do Estado – poderemos descortinar a *mens legislatoris* conforme a taxa de tributação instituída exceda ou não a taxa normal de IRC: nuns casos desincentiva-se claramente a realização dos encargos, onerando-a adicionalmente; nos outros casos visa-se obstar à erosão da base tributável, compensando a perda de receita fiscal através da redução ou mesmo neutralização do efeito financeiro decorrente da dedução dos encargos, o que também pode constituir um desincentivo à sua realização. Portanto, este regime consubstancia uma limitação à tributação do rendimento real²⁶⁰.

Por maioria de razão, quando esteja vedada a dedutibilidade (artigos 23.º *a contrario* e 23.º-A), há uma oneração adicional de comportamentos presuntivamente evasivos ou fraudulentos, corporizando uma dupla incidência através da não diminuição do resultado líquido do período e da tributação autónoma²⁶¹.

Em qualquer dos casos, exceptuando-se o período de tributação de início de actividade e no seguinte, a elevação das taxas de tributação (em 10 pontos percentuais) quando o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários em causa (artigo 88.º n.º 14) parece justificada dado que não há lugar ao pagamento de IRC, frustrando-se o objectivo de desincentivo da realização das despesas²⁶². Aplicando-se o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (artigo 69.º), tal agravamento repercute-se em função do resultado apurado no grupo (artigo 70.º) e não na sociedade individualmente considerada que incorreu na despesa ou encargo sujeito a tributação autónoma.

260 ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, p. 264.

261 Sobre a relação com a dedutibilidade dos encargos, veja-se o Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017 (Proc. n.º 146/16).

262 Neste mesmo sentido, o Acórdão do TC, de 13 de Abril de 2016 (Proc. n.º 465/2015).



Bibliografia

ARAÚJO, Fernando Carreira de / OLIVEIRA, António Fernandes, *A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3, CEJUR, Braga, 2014

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Fringe benefits tax – A guide for employers*, Canberra, 2020

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Manual do IRC)*, Lisboa, 2016

CARDOSA, Teresa Lourenço, *Tributações autónomas: caracterização, natureza jurídica e (in) constitucionalidade*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 17, CEJUR, Braga, 2017

CARVALHO, José Pedro, *Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 16, CEJUR- Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2017

COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRC, *Relatório final: Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*, 2013

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004

COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, Coimbra, 2019

DESENFANS, Pierre /PINTE, Laurence, *Aspects fiscaux des SIR et FIIS*, Jurim Pratique 2017, Livre 3, Larcier, Bruxelles, 2017

DÓRIA, Raúl/DÓRIA, António Álvaro, *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade*, Vol. I, 3.ª edição, Livraria Cruz, Braga, 1975

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007

DOURADO, Ana Paula /MARQUES, Paulo, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, 2.ª edição, UCP Editora, Lisboa, 2018

DUARTE, Brisa Paim/MORENO, Natália de Almeida, *A tributação autónoma das despesas não documentadas: uma norma antiabuso?*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 19, CEJUR, Braga, 2018

ECORFI, *Relatório Final e Anteprojectos*, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 190, Ministério das Finanças, Lisboa, 2002

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *Constituição e Lucro Real – Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português*, AAFDL Editora, Lisboa, 2018

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

EDUARDO PAZ FERREIRA, *Ensaio de Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2020

INLAND REVENUE, *Fringe Benefit Tax Guide*, Wellington, 2019

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 409/410, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro/Junho de 2003

MARQUES, Paulo, *A tributação de rendimentos ou actos ilícitos: A necessidade não conhece a lei?*, Revista do Ministério Público n.º 144, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público, Lisboa, Outubro/Dezembro de 2015

MARQUES, Paulo/MARQUES, Rui, *A (in)constitucionalidade da tributação autónoma: Reflexões sobre a Jurisprudência Constitucional*”, Revista Portuguesa de Contabilidade, n.º 21, Vol. VI, O Informador Fiscal, Porto, 2016

MARQUES, Paulo/SARMENTO, Joaquim Miranda/MARQUES, Rui, *IRC – Problemas Actuais*, AAFDL Editora, Lisboa, 2017

MARQUES, Rui, *A caducidade o direito de liquidação do imposto*, 2.ª edição, Vida Económica, Porto, 2018

MARQUES, Rui, *Código do IRC Anotado e Comentado*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2020

MARQUES, Rui, *Lucros distribuídos a entidades isentas: Comentário à Decisão Arbitral do CAAD, de 28 de Outubro de 2015 (Processo n.º 106/2015-T)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IX, n.º 1, IDEFF, Almedina, 2016

MARTINS, Helena, *Lições de Fiscalidade* (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Vol. I, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório Geral do Orçamento do Estado para 2000*, Lisboa, Janeiro de 2000

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2010 – Relatório*, Lisboa

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, *Orçamento do Estado para 2011 – Relatório*, Lisboa, 2010

MOOIJ, Ruud/NICODÈME, Gaëtan, *Taxation and Regulation of the Financial Sector*, MIT Press, Cambridge, 2014

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007

MOURA, Joaquim Pina /FERNANDES, Ricardo Sá, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras, 2000

NABAIS, José Casalta, *A determinação da matéria tributável no IRC*, Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Vol. I, 2013

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal suportável*, Almedina, Coimbra, 2005

OECD, *Taxing Wages 2020*, OECD Publishing, Paris, 2020

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de, *Manual de Governo das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2017

PAIVA, Pedro, *A escalada das tributações autónomas*, Fiscalidade(s) na vanguarda do pensamento- 2 anos, 104 reflexões, Almedina, Coimbra, 2015

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007

PEREIRA, Paula Rosado, *Tributação das Empresas em Moçambique - O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, Coimbra, 2017

PEREIRA, Paula Rosado, *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Almedina, Coimbra, 2018

PORTUGAL, António Moura, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004

REIS, José Vieira dos, *Direito e Contabilidade*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 6, n.º 6- Outono, IDEFF/Almedina, Coimbra, 2014

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, Coimbra, 2010

RODRIGUES, Ana Maria Gomes, *Aspectos Jurídico-Contabilísticos na recente Reforma do IRC*, A Reforma do IRC- Do Processo de Decisão Política à Revisão do Código (Coord.: António Carlos dos Santos e André Ventura), Vida Económica, Porto, 2014

RODRIGUES, João, *Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*, Porto Editora, Porto, 2019

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007

SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006

SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório de Actividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” – 2019*, Lisboa, Junho de 2020

SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa, Outubro de 1996

SILVA, A.J. Alves da, *A saga das tributações autónomas*, Revista TOC, n.º 62, Setembro de 2013, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa

TAVARES, Tomás Castro, *Regime Jurídico das Despesas de Representação*, Fisco n.º 95/96, Lisboa, 2001

VALDEZ, Vasco, *As Remunerações Acessórias e a Reforma da Tributação do Rendimento*, Fisco, n.º 99/100, Lisboa, Outubro de 2001

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2018



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

TAX GOVERNANCE

Tributações autónomas em sede de IRC:
uma sinopse pela lei e jurisprudência