



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Tributações Autónomas

Evolução e análise crítica

Eduarda Araújo Vilhena Albuquerque de Orey

Católica Porto Business School
abril de 2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Tributações Autónomas

Evolução e análise crítica

Trabalho Final na modalidade de Dissertação
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Eduarda Araújo Vilhena Albuquerque de Orey

sob orientação de
Professora Maria José Fonseca

Católica Porto Business School
abril de 2024

“Um imposto pouco judicioso oferece
uma grande tentação para a fraude.”

Adam Smith (1776)

Resumo

Neste trabalho serão analisadas as tributações autónomas no âmbito do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), devido à sua complexidade, volume e singularidade fiscal.

As tributações autónomas (TA) surgem em 1990, para combater a evasão ou fraude fiscal, através de possíveis rendimentos disfarçados pelos contribuintes como despesas. Com efeito, estas tributações incidem sobre despesas que poderão não constituir encargos realizados, estritamente, em prol da empresa.

Atualmente, constituem uma grande fonte de receita para o Estado português, devido à sua abrangência de aplicação. No entanto, a arrecadação de receita não era o seu objetivo no momento da criação, mas sim o desincentivo fiscal de certas despesas. Concluímos que as TA atingiram um pico excepcional de 40% do peso relativo do IRC a pagar em 2011 devido à crise, o que demonstrou a sua resiliência em momentos de menor receita fiscal. Em 2021, apresentaram um peso relativo de cerca de 20%, o que continua a ser uma parcela expressiva do imposto pago pelos contribuintes, destacando-se assim a importância do seu estudo.

O sucessivo aumento da sua base legislativa levanta questões sobre a sua coerência e complexidade. Pelos argumentos expostos na tese concluímos que é uma tributação complexa e que, por sua vez, a complexidade potencializa a evasão fiscal, o que se traduz na sua incoerência. Apesar de entendermos a posição do legislador em tributar certas despesas, temos uma posição negativa em vários aspetos da sua legalidade, tal como, a falta de clareza. Tal falta de clareza gera litigância e impõem custos adicionais aos contribuintes.

Palavras-chave: Tributação autónoma; IRC; Legalidade; Receita fiscal; Jurisprudência.

Abstract

In this thesis will be analyzed the autonomous taxation covered by corporate income tax code, due to its complexity, volume, and tax singularity.

Autonomous taxation of expenses began in 1990 to avoid fiscal fraud, through potential incomes masked as a cost. As a result of, the legislator decides to tribute some expenses that may not constitute charges incurred for the benefit of the company.

Nowadays, the Portuguese government has been received high revenues from autonomous taxation because of the extensive set of corporate expenses selected. Even though, it's not the main purpose receive revenues. We conclude that the max of relative weight that autonomous taxation reached, in the total amount of corporate income tax, was 40%, due to the crisis in 2011, this shows to us the resilience of this taxes in periods of lower tax revenue. In 2021 was 20%, it was lower, but still represents a large portion of the corporate expenses with taxes, that's why it's important to study them.

The positive evolution in the legislative base raises questions about the consistency and complexity of this taxes. In this thesis, we will conclude that they are indeed complex, and greater complexity leads to increased tax evasion, resulting in incoherence. Nevertheless, we understand the decision made by the legislator to acknowledge these expenses. However, we hold a negative stance on various legal aspects, particularly the lack of clarity. Such lack may lead to litigation and impose additional costs on taxpayers.

Keywords: Autonomous taxation; Corporate income tax code; Legitimacy; Tax revenue; Jurisprudence.

Índice

RESUMO	VII
ABSTRACT	IX
ÍNDICE.....	XI
ÍNDICE DE FIGURAS	XV
ÍNDICE DE TABELAS	XVII
LISTA DE ACRÓNIMOS	XIX
INTRODUÇÃO.....	21
CAPÍTULO 1.....	24
ORIGEM E EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	24
1. <i>Enquadramento jurídico-tributário</i>	24
2. <i>Origem do conceito</i>	25
3. <i>Evolução legislativa</i>	26
CAPÍTULO 2.....	31
TIPOLOGIAS E MECANISMOS DE APLICAÇÃO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS....	31
1. <i>Despesas não documentadas</i>	31
2. <i>Despesas relacionadas com veículos, motos ou motociclos</i>	32
3. <i>Despesas de representação</i>	34
4. <i>Pagamentos a entidades não residentes em regimes fiscais mais favoráveis</i> ..	35
5. <i>Ajudas de custo pelo uso de viatura própria</i>	36
6. <i>Lucros distribuídos a entidades isentas</i>	37
7. <i>Indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis</i>	37
8. <i>Agravamento em caso de prejuízo</i>	39
9. <i>Visão geral das diversas taxas</i>	39
CAPÍTULO 3.....	40
ANÁLISE QUANTITATIVA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS.....	40
1. <i>O montante apurado por categoria em 2021</i>	41
2. <i>Evolução quantitativa</i>	42
2.1 <i>Peso relativo no montante total de imposto a pagar</i>	42
2.2 <i>Evolução em valores absolutos</i>	45
2.3 <i>Comparação com o IRC a pagar</i>	47
3. <i>Conclusões</i>	49
CAPÍTULO 4.....	51
ANÁLISE TEÓRICA DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS.....	51
1. <i>As consequências da sua complexidade</i>	51

2. <i>A sua legalidade</i>	54
2.1 Perderam o seu propósito?	54
2.2 As tributações autónomas constituem IRC? Ou complementam o IRC?.....	55
2.3 Inversão do ónus da prova	57
2.4 Dedução dos créditos fiscais no montante das tributações autónomas a pagar	60
2.4.1 A nova lei é interpretativa ou inovadora?.....	62
2.5 O que são encargos relacionados com viaturas?	64
3. <i>Conclusões</i>	66
CAPÍTULO 5	67
CONCLUSÃO	67
BIBLIOGRAFIA	70
LEGISLAÇÃO, JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA ADMINISTRATIVA CONSULTADA...	75
ANEXOS.....	80

Número de palavras: 9 889

Índice de Figuras

Figura 1: Ilustração de como são tributadas as ajudas de custo pelo uso da viatura própria.	36
Figura 2: Peso relativo das tributações autónomas, entre 2005 e 2021, no total do Imposto a pagar.	43
Figura 3: Evolução, entre 2005 e 2021, do montante de imposto pago em tributações autónomas em milhões de euros.	45
Figura 4: Variação percentual do IRC a pagar e variação percentual das TA, entre 2005 e 2021.	47
Figura 5: Etapas de cálculo do imposto a pagar em IRC.	60

Índice de Tabelas

Tabela 1: Taxas de tributação autónoma dos encargos com viaturas, motos ou motocicletos.....	32
Tabela 2: Número de declarações de rendimento entregues discriminadas por tipologia de viaturas ligeiras, desde 2017 até 2021.....	34
Tabela 3: Taxas de tributação autónoma atualizadas.	39
Tabela 4: Montante das várias despesas sujeitas a tributação autónoma em 2021 e o seu peso relativo no montante das despesas declaradas, com os valores em milhões de euros.....	41
Tabela 5: Valores absolutos, em milhões de euros, do IRC a pagar e do montante das tributações autónomas, entre 2005 e 2021.....	48

Lista de Acrónimos

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
DL	Decreto-Lei
GNV	Gás Natural Veicular
GPL	Gases de Petróleo Liquefeito
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LT	Lucro Tributável
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PME	Pequenas e Médias Empresas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TA	Tributação Autónoma
TC	Tribunal Constitucional
UE	União Europeia

Introdução

A crescente competitividade entre as empresas leva à exaustão da diferenciação do produto pelo preço, como tal, a tomada de decisão dos gestores passa, em muitos dos casos, por diminuírem a estrutura de custos.

Quando se analisam e se comparam os dados financeiros das empresas em Portugal com os de outros países da União Europeia (UE) é perceptível a maior carga fiscal. (Dinis, Martins, & Lopes, 2019) Assim, os impostos são encargos relevantes para as empresas portuguesas.

Neste sentido, é útil estudar a tributação autónoma (TA) porque é uma componente importante da tributação que incide sobre as entidades coletivas. Este trabalho tem como objetivo estudar a sua evolução e analisar criticamente a sua aplicação.

Para concretizar o estudo são utilizados métodos qualitativos e quantitativos. Assim, a análise assenta, essencialmente, no estudo da legislação e da jurisprudência e, acessoriamente, passa também pela análise dos valores arrecadados com TA entre 2005 e 2021.

Para o efeito, este trabalho desenvolve-se em 5 capítulos, para além desta introdução. No capítulo 1 é elaborada a revisão de literatura, através da realização de um enquadramento jurídico, da explicação dos motivos subjacentes à criação de TA e de uma descrição da evolução legislativa. No capítulo 2 são apresentadas as várias tipologias das despesas tributadas e, em

conjunto, são apresentados os objetivos do legislador com a respetiva tributação. No capítulo 3 é elaborado um estudo quantitativo, de forma a melhorar a compreensão da evolução, da dimensão e do impacto das TA para a receita do Estado e para os contribuintes. No capítulo 4 é elaborada uma análise crítica do quadro teórico das tributações, que está dividida em duas partes. A primeira parte aborda a complexidade das TA e as suas consequências. A segunda parte analisa a legalidade das TA, para isto, é estudada a mudança do seu propósito, a posição das TA no CIRC, a não possibilidade de inversão do ónus da prova, a não possibilidade de dedução dos créditos fiscais no montante apurado pelas TA, e, por último, quais são os encargos com viaturas que o legislador considera para efeitos de TA. No último capítulo, o capítulo 5, serão apresentadas as principais conclusões desta tese.

Capítulo 1

Origem e evolução legislativa das tributações autónomas

Neste capítulo será elaborado um breve enquadramento jurídico, posteriormente, serão abordados os motivos subjacentes à criação de tributações autónomas e, por fim, será realizada uma descrição da evolução legislativa.

1. Enquadramento jurídico-tributário

As tributações autónomas estão inseridas em dois códigos fiscais, nomeadamente, Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e o Código sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

O foco da presente tese recairá sobre o estudo das tributações autónomas no âmbito do CIRC.

Numa perspetiva internacional não é tão comum a utilização de mecanismos de tributação semelhantes às tributações autónomas. Noutros países, a solução adotada, pelos legisladores, é a simples indedutibilidade das despesas potencialmente evasivas ao apurar o lucro tributável (LT).

Nenhum outro país da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) tem uma fonte de receita, originária das tributações autónomas, quantitativamente semelhante a Portugal. (Dinis, 2022)

2. Origem do conceito

O conceito “tributações autónomas” teve origem em 1990, com base no artigo 4.º do Decreto-Lei 192/20 de 9 de junho. Consagrou-se a tributação, em 10%, de certas despesas efetuadas por pessoas coletivas, nomeadamente, as despesas confidenciais ou não documentadas, quando fossem efetuadas por sujeitos passivos de IRC.

As despesas confidenciais ou não documentadas tinham duas definições associadas. As despesas confidenciais, como a sua própria designação indica, não eram reveladas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade. As não documentadas eram despesas que não tinham prova documental. (Acórdão de 05/07/2000 do STA)

Apesar do conceito só ter surgido em 1990 é necessário retroceder temporalmente para perceber a sua origem. Antes do surgimento do termo, o legislador já tinha o intuito de desincentivar as despesas confidenciais ou não documentadas. No art.º 27.º do DL 375/1974 o legislador proibia que as sociedades efetuassem estas despesas sob a pena de uma sanção no valor mínimo de 5000\$¹, ou seja, aproximadamente 25€.

Todavia, em 1983, o legislador percebeu a relevância dessas despesas e decidiu substituir a proibição, por um teto máximo de 10 000 000\$ (aproximadamente 50 000€) ou quando a despesa total ultrapassasse 1% da faturação da empresa. Citando: “A experiência entretanto obtida demonstra

¹ O símbolo \$ corresponde à moeda da época, os escudos portugueses.

que, em alguns casos, estas despesas se mostram necessárias ao bom seguimento das atividades empresariais.” (Decreto-Lei 235-F/83, de 1 de junho, 1983, art.º 27)

Em 1988 houve a substituição do Código da Contribuição Industrial pelo CIRC. Com efeito, durante 2 anos extinguiu-se a penalização das despesas confidenciais ou não documentadas, que voltaram a ser tributadas sob a forma de tributações autónomas. (Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, 1988)

3. Evolução legislativa

Neste ponto será descrita a evolução legislativa desde 1990 até ao atual momento (2024).

As primeiras transformações consistiram em alterações constantes na taxa das TA e, portanto, sem grandes alterações quanto à sua base tributável. A taxa sobre as despesas confidenciais ou não documentadas, em apenas 8 anos, aumentou de 10% para 32%. (Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro)

Nessa mesma lei, o legislador decidiu agravar a tributação em 60%, quando fossem praticadas por sujeitos passivos isentos ou parcialmente isentos ou ainda no caso de não exercerem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Considera-se sujeitos passivos isentos: o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais e qualquer dos seus serviços, fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social, entre outros. (Républica Portuguesa, 2023)

Dada a natureza destes sujeitos passivos faz sentido agravar a tributação, já que é mais censurável o gasto com despesas não necessárias para a prossecução da sua atividade.

As primeiras grandes alterações foram a partir do ano **2000**. Com a entrada da Lei n.º 3-B/2000 foi, pela primeira vez, alargado o espectro de incidência das TA. Com efeito, foram incluídas as despesas de representação e os encargos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros, a uma taxa de 6,4%. Na mesma lei foram adicionadas as tributações autónomas ao CIRC. (Lei 3-B/2000)

O ano de 2000 teve outras alterações importantes, nomeadamente: (Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro)

- ◊ As despesas confidenciais ou não documentadas passaram a ser tributadas em 50%. Podendo a taxa ser agravada para 70%, no caso de serem praticadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que, não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.
- ◊ As taxas aplicadas às despesas de representação e aos encargos dedutíveis relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos ou motociclos, começaram a ser tributadas em 20% da taxa normal do IRC mais elevada (na época a taxa de IRC era de 32%).
- ◊ As despesas com pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável foram tributadas em 35% ou 55%, no caso de serem efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Em **2002** a principal alteração passou pela introdução de dois escalões ao tributar os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. (Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro)

Adicionalmente, o legislador incluiu regras que penalizassem os sujeitos passivos com prejuízos fiscais, entendendo que as empresas com prejuízos não deveriam realizar despesas que considera dispensáveis.

Em **2003**, termina a indexação das TA à taxa de IRC em vigor. (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro)

Em **2004**, o legislador optou por reduzir as taxas, mas alargou a base de incidência incluindo as ajudas de custo e as despesas com deslocações. Tributou-as em 5%. (Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro)

Em **2005**, as TA deixaram de incidir apenas sobre as despesas. Através da criação de um n.º 11, passou a ser tributado, em 20%, os rendimentos com os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial.

Em **2008**, os conflitos judiciais avolumaram-se com a Lei n.º 64/2008, de 5 dezembro. Esta lei, publicada em dezembro, veio agravar desde o início do ano a tributação das despesas de representação e dos encargos com as viaturas ligeiras. As taxas foram elevadas para o dobro, excluindo, por motivos extrafiscais, as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica.

A lei produzia efeitos desde 1 de janeiro de 2008. Ora, entra em conflito com os princípios fiscais, tais como, o Princípio da Segurança Jurídica e o Princípio da não retroatividade da lei fiscal.

O debate foi encerrado com a decisão de inconstitucionalidade do Tribunal Constitucional (TC), pelo n.º 3 art.º 103º da CRP. (Acórdão n.º 310/2012 do TC)

Em **2009** criou-se um regime de tributação, em 35%, das indemnizações e ou compensações devidas por cessação de funções, quando fossem atribuídas a gestores, administradores ou gerentes. (Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro)

Em **2010**, o legislador passou a tributar, da mesma forma, os encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis. (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril)

Ainda em 2010, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, as taxas de TA seriam elevadas em 10 p.p., quando os sujeitos passivos apresentassem prejuízos fiscais.

Em 2014, foi feita uma reforma abrangente do CIRC, como tal, as TA foram modificadas. (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro)

O legislador eximiu os sujeitos passivos, enquadrados no regime simplificado, de serem tributados pelas: despesas de representação, ajudas de custo, lucros distribuídos, indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações, e pelo agravamento das taxas quando apresentassem prejuízos fiscais.

Ainda em 2014, foi publicada a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. O legislador concentrou-se em medidas extras-fiscais com uma vertente ambiental. Para isso, diminuiu as taxas das viaturas híbridas plug-in (para 5%, 10%, 17,5%) e das viaturas ligeiras de passageiros movidas a Gases de Petróleo Liquefeito (GPL) ou Gás Natural Veicular (GNV) (para 7,5%, 15% e 27,5%).

Em 2020, (Lei n.º 2/2020, de 31 de março), as principais alterações consistiram em:

- Atualizar os valores de aquisição das viaturas tributadas autonomamente.
- Pelo n.º 19, o benefício anteriormente concedido às viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL deixou de existir.
- Pelo n.º 15 o legislador isentou as empresas do agravamento com prejuízos fiscais, quando estas estejam nos 2 primeiros anos de atividade, já que é comum nos primeiros anos as empresas apresentarem resultados negativos.

No orçamento de Estado de 2022, devido aos efeitos da Covid-19, foi introduzida uma disposição transitória para as pequenas e médias empresas (PME). Esta disposição estipula que o n.º 14 do art.º 88º do CIRC não se aplica no ano fiscal de 2022 para as PME que obtiveram LT em um dos últimos três anos fiscais e tenham cumprido com as obrigações declarativas dos artigos 120.º e 121.º do CIRC nos dois anos fiscais anteriores. (Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

Em **2024** reduziu-se as taxas de tributação que incidem sobre os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ligeiras de mercadorias, motos ou motocicletos. A intenção desta medida é dar o primeiro passo para a redução gradual, em cerca de 10% das taxas aplicadas às viaturas, prevista no Acordo de Rendimentos e Competitividade até 2026. (Lança, 2023)

Capítulo 2

Tipologias e mecanismos de aplicação das tributações autónomas

Neste capítulo serão descritas as várias tipologias das despesas sujeitas às tributações autónomas e os objetivos do legislador com a sua tributação.

Para a realização deste capítulo será usado o artigo 88.º do CIRC, fornecido pela Autoridade Tributária atualizado pela Lei n.º 82-A/2023, de 29 de dezembro.

1. Despesas não documentadas

As despesas não documentadas são despesas não especificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade. São tributadas autonomamente à taxa de 50%.

Se forem praticadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º, a taxa é agravada para 70%.

O termo “despesas confidenciais” foi suprido pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, ou seja, deixou de existir a distinção anteriormente referida.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 0837/15, de 22 de fevereiro de 2017, veio clarificar a sua definição. Com efeito, afirmou que não é

suficiente a natureza estar identificada e que é importante lograr a prova da origem e da finalidade das despesas. Estes três requisitos são indispensáveis para afastar a qualificação.

2. Despesas relacionadas com veículos, motos ou motocicletas

As regras de tributação dos encargos com veículos aplicam-se quando são suportadas por contribuintes que não sejam isentos e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Estes encargos são tributados quando estão relacionados com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, referidas na alínea b) n.º 1 art.º 7 do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas.

Custo da viatura	Tipo de viatura	
	Híbridos plug-in e GNV	Outros
Inferior a €27 500	2,5%	8,5%
Igual ou superior a €27 500 e inferior a €35 000	7,5%	25%
Superior a €35 000	15%	35%

Tabela 1: Taxas de tributação autónoma dos encargos com viaturas, motos ou motocicletas.

Fonte: Elaboração própria.

O legislador torna o sistema de tributação mais equitativo ao tributar de acordo com o custo de aquisição da viatura. A taxa aplicada não se altera com a natural desvalorização dos veículos.

O número 5 enumera os encargos que são considerados para efeitos de tributação, independentemente da sua dedutibilidade, nomeadamente:

- Depreciações;

- Rendas ou alugueres;
- Seguros;
- Manutenção e conservação;
- Combustíveis;
- Impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

O número 6 descreve as duas exclusões. A primeira exclusão recai sobre os veículos que estão afetos à exploração de serviço público de transportes, ou que sejam destinados a serem alugados no exercício normal da atividade. Neste âmbito, incluem-se os serviços de táxi, Uber, transferes, circuitos turísticos prestados pelos hotéis e agência de viagens. (Processo 209/2017, Despacho de 29/05/2017, da Diretora de Serviços)

A segunda exclusão aplica-se quando são celebrados acordos com o trabalhador, ou seja, quando são considerados rendimentos do trabalho dependente, de acordo, como não constituem uma forma de rendimento indireto não precisam de ser tributados pelas TA.

O legislador consagra as medidas ambientais através do n.º 18 e n.º 20.

Como primeira medida, os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica que não ultrapassem o valor da portaria estão excluídos de tributação. Os demais serão tributados em 10%.

A segunda medida prende-se com a redução das taxas para veículos híbridos plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia elétrica mínima de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, e para viaturas ligeiras de passageiros movidas a GNV.

A crescente variação do número de declarações com viaturas mais sustentáveis, nos últimos anos, demonstra a efetividade das medidas ambientais.

Quadros 13 E 13-A da Declaração de Rendimentos Modelo 22	2017	2018	2019	2020	2021	Var. (%) 2018-2019	Var. (%) 2019-2020	Var. (%) 2020-2021
Número de declarações com encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadoria	136 936	148 522	150 784	148 745	150 812	+1,5%	-1,4%	1%
Número de declarações com encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in	2 745	5 003	7 739	12 083	15 492	+54,7%	+56,1%	22%
Número de declarações com encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GVN	443	526	576	440	909	+9,5%	-23,6%	52%

Tabela 2: Número de declarações de rendimento entregues discriminadas por tipologia de viaturas ligeiras, desde 2017 até 2021.

Fonte: Adaptado de Dinis A., 2022.

3. Despesas de representação

As despesas de representação incluem receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes, fornecedores ou outras entidades, tanto em território nacional, como no estrangeiro. Estão sujeitas a uma taxa de 10%, conforme o art.º 88 n.º 7.

Segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), estas despesas são frequentemente “abonadas” a sócios-gerentes, administradores, diretores, gerentes, entre outros. (Ficha doutrinária, Processo n.º 1519/2017)

Este regime não se aplica a sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de determinação da matéria coletável.

A AT veio clarificar que, para serem classificadas como despesas de representação, deverão ter sempre associada uma representação dos sujeitos passivos junto de terceiros. Caso contrário, serão despesas de deslocação,

situação em que já não estarão sujeitas às TA, nomeadamente, por se referirem a despesas suportadas com o pessoal ao serviço da empresa. (Ficha doutrinária, Processo n.º 3506/2018)

4. Pagamentos a entidades não residentes em regimes fiscais mais favoráveis

Segundo o n.º 8 do art.º 88, são tributadas as despesas devidas a qualquer título e que, cumulativamente sejam:

- ◊ Efetuadas a outras entidades que se localizem fora do território português.
- ◊ E essas entidades estejam submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável. Ou, cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas.

O n.º 1 do art.º 63-D da LGT faz menção à portaria que aprova a lista dos territórios em que o regime seja considerado claramente mais favorável. Atualmente, está em vigor a Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.ⁱ A taxa aplicada é de 35%.

A tributação aumenta para 55% quando estamos perante sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do CIRC.

Ao contrário das demais, os sujeitos passivos têm a oportunidade de provar que a operação realizada não tem um carácter anormal. A lei não impõe ao contribuinte um método de prova específico ou formalismos, basta que permita certificar a veracidade e materialidade das operações realizadas.

5. Ajudas de custo pelo uso de viatura própria

As ajudas de custo pelo uso de viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal e quando não são faturadas a clientes, estão sujeitas à taxa de 5%. Não se aplica quando forem tributadas em IRS na esfera do beneficiário.

Estas despesas encontram-se sujeitas à tributação autónoma e estão condicionadas à apresentação de um mapa de itinerário justificativo e à faturação a clientes. (Franco, 2008) De modo, a facilitar a compreensão apresenta-se o seguinte gráfico:

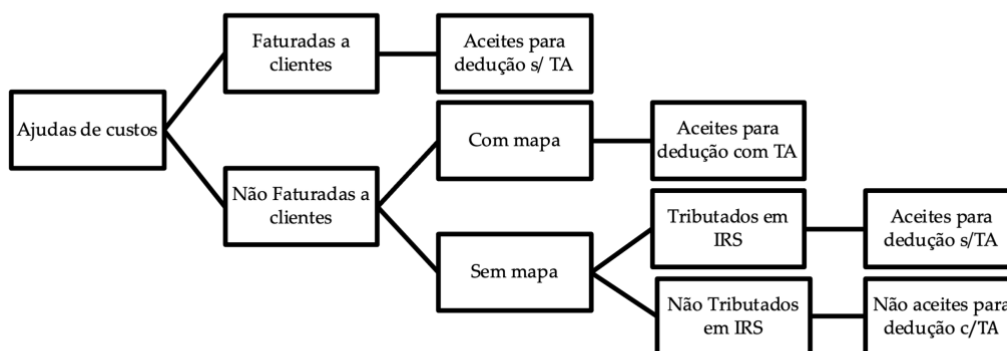


Figura 1: Ilustração de como são tributadas as ajudas de custo pelo uso da viatura própria.

Fonte: Elaboração própria.

As ajudas de custo pela deslocação na viatura própria do trabalhador correspondem ao montante pago pela entidade patronal aos seus trabalhadores, para os compensar dos custos incorridos em nome da empresa e não os remunerar.

Apenas é devido o pagamento de imposto, quando o trabalhador é deslocado do seu local habitual de trabalho. Pelo Acórdão nº 0544/15.0BECBR 01234/17 do STA considera-se a localidade onde o funcionário aceitou o cargo.

6. Lucros distribuídos a entidades isentas

Os lucros distribuídos são os únicos rendimentos tributados no âmbito das TA. São tributados, à taxa de 23%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, quando distribuídos a entidades que beneficiam de isenção total ou parcial, no caso de a titularidade não ter permanecido, ou quando não haja intenção de permanecer, durante um ano de modo interrupto até à data em que os rendimentos de capitais foram colocados à disposição.

Não se enquadram as entidades no regime simplificado.

A intenção desta medida é a penalizar a lavagem de dividendos. Esta prática consiste na alienação de participações sociais, antes da distribuição dos dividendos, a entidades enquadradas em regimes fiscais mais vantajosos, com o objetivo de proceder à revenda das participações sociais. (Morais, 2007)

7. Indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis

Os últimos encargos relacionam-se com indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis. Só serão tributados quando atribuídos a gestores, administradores e/ou gerentes. As suas maiores influências conduzem a uma maior propensão para evasão fiscal.

Nos termos da alínea a), há tributação dos encargos com indemnizações ou compensações devidas, a não ser quando:

- 1- Sejam relacionadas com objetivos de produtividade;
- 2- Sejam, previamente, definidas no contrato de trabalho;
- 3- Se houver a cessação de um contrato de trabalho.

Bem como, há lugar a tributação aos encargos realizados na parte em que excedam o valor das remunerações que seriam auferidas até ao final do contrato.

No caso de o sujeito passivo ter prestado mais do que uma função para a mesma entidade patronal, a AT esclareceu, que se considera devida a tributação pela proporção temporal em que exerceu as funções tributadas. (Ficha Doutrinal, Processo n.º 2360/2018, de 7 de dezembro)

Este processo, também, elucida que se devem tributar os encargos relacionados, como as contribuições para a segurança social, devido à sua relação direta com os factos tributários.

A alínea b) descreve como serão tributados os encargos com bónus e outras remunerações variáveis, quando se confirmar, cumulativamente, que:

- 1- O montante ultrapassa 25% da remuneração anual;
 - a. Na determinação da remuneração anual são consideradas as remunerações variáveis.
- 2- O valor ultrapassa 27 500€.

Excecionalmente, não será tributado se o respetivo pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte, não inferior a 50%, por um período mínimo de três anos e que, conjuntamente, esteja dependente do desempenho positivo da sociedade.

Pela letra da lei, considera-se razoável um bónus até ao montante de 27 500€. Mas se 27 500€ não é considerado excessivo, porque não se tributa pela parte em que excede o montante, mas sim pela totalidade? (Mesquita, 2014)

Além disso, o legislador não especifica se o desempenho positivo corresponde ao desempenho económico ou fiscal. O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) tem considerado o desempenho fiscal. (Processo n.º: 108/2021-T)

8. Agravamento em caso de prejuízo

As tributações autónomas podem ser agravadas em 10 p.p. quando a empresa obtém prejuízos fiscais, pelo n.º 14 do art.º 88º.

Estas despesas à luz do legislador são anómalas e indesejáveis em relação aos valores, princípios e regras do sistema fiscal. (Dinis, 2022)

Devido à maior probabilidade de prejuízo nos dois primeiros anos de atividade, são excluídas deste artigo as jovens empresas.

Pelo n.º 22, quando a entidade faça parte de um grupo de sociedades não é considerado o prejuízo fiscal individual da sociedade, mas sim do grupo de sociedades.

9. Visão geral das diversas taxas

A Tabela 3 resume as taxas atuais (2024) de tributação autónoma.

Despesas	Taxa de tributação autónoma (%)
Despesas não documentadas	50 / 70
Despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias e motociclos	2,5 / 7,5 / 8,5 / 15 / 25,5 / 32,5
Despesas de representação	10
Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável	35 / 55
Ajudas de custo e compensação pelo uso da viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal	5
Lucros distribuídos a entidades total ou parcialmente isentas de IRC	23
Indemnizações, compensações ou bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	35

Tabela 3: Taxas de tributação autónoma atualizadas.

Fonte: Elaboração própria.

Capítulo 3

Análise quantitativa das tributações autónomas

De forma a melhorar a compreensão da evolução, a dimensão e o impacto das tributações autónomas é relevante complementar com uma abordagem quantitativa.

O estudo irá privilegiar uma base de dados portuguesa devido à natureza do que está a ser avaliado, no caso as tributações autónomas em Portugal.

Este método permite obter uma grande quantidade de dados de uma forma rápida. Segundo Babbie (2010, pp. 416-420), *“Quantitative research focuses on gathering numerical data and generalizing it across groups of people or to explain a particular phenomenon.”*

1. O montante apurado por categoria em 2021

Despesas	Número de declarações entregues	Valores das despesas declaradas em 2021 (em milhões de euros)	Peso relativo de cada despesa no montante das despesas declaradas em TA (%)
Despesas não documentadas	235	0,213	0,01%
Despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias e motociclos	167 213	1 972,556	50,96%
Despesas de representação	135 664	492,544	12,72%
Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável	0	0	0%
Ajudas de custo e compensação pelo uso da viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal	75 164	1 334,539	34,48%
Lucros distribuídos a entidades total ou parcialmente isentas de IRC	61	2,346	0,06%
Indemnizações, compensações ou bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	555	68,642	1,77%

Tabela 4: Montante das várias despesas sujeitas a tributação autónoma em 2021 e o seu peso relativo no montante das despesas declaradas, com os valores em milhões de euros.

Fonte: Adaptado do website: info.portaldasfinancas.gov.pt

É importante mencionar que a AT só disponibiliza, por categorias, os montantes das despesas declaradas.

Claramente, a categoria das despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias e motociclos é a que tem maior peso relativo, cerca de 50,96%. A categoria de pagamentos a entidades não residentes quando sujeitas a um regime fiscal mais favorável é a categoria com menos impacto.

No estudo efetuado por Nova (2017), os resultados sugerem uma diminuição das rubricas que vinham contribuindo para o elevado peso das TA, nomeadamente, despesas não documentadas e encargos com viaturas ligeiras de passageiros. Para alguns autores constitui uma inversão da tendência que se começa a formar de planeamento fiscal, levando as empresas a repensarem gastos com menor impacto fiscal. (Mota & Pires, 2021)

2. Evolução quantitativa

Os seguintes dados apresentados são uma elaboração própria com base nos dados disponibilizados pela AT, respeitantes aos anos compreendidos entre 2005 e 2021.

2.1 Peso relativo no montante total de imposto a pagar

Através da observação do peso relativo das TA conseguimos retirar algumas conclusões importantes.

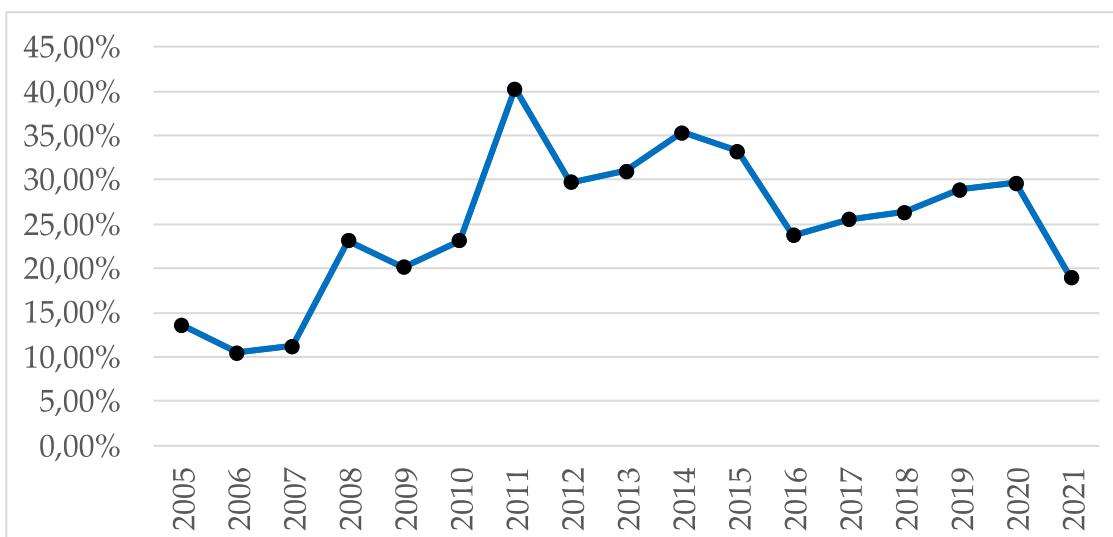


Figura 2: Peso relativo das tributações autónomas, entre 2005 e 2021, no total do Imposto a pagar.

Nota: $\text{Peso Relativo das TA's} = \frac{TA}{\text{IRC a pagar}}$

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos no website: info.portaldasfinancas.gov.pt

Em 2011, o valor em tributações autónomas foi quase metade do imposto a pagar, demonstrando a sua relevância nos custos fiscais para as empresas. Este valor deveu-se ao facto de Portugal passar por um período de crise económica e financeira. O menor rendimento das empresas levou a uma diminuição do IRC pago, enquanto o valor das TA aumentou.

Esta medida pode ser gravosa em tempos escassos, no entanto, se as empresas estavam a passar por um período financeiramente instável deveriam realizar apenas despesas imprescindíveis para a prossecução do lucro.

O tecido empresarial português é constituído maioritariamente por PME. Pelo Relatório do INE de 2022 existiam, em 2020, 422 082 PME não pertencentes a um grupo de um total de 422 302 sociedades não pertencentes a um grupo.² (Instituto Nacional de Estatística, 2022) Adicionalmente, o tecido empresarial em Portugal é constituído em 70% por empresas familiares. (Associação Portuguesa de Empresas Familiares, 2024)

² No caso de sociedades pertencentes a um grupo a grande maioria também são PME.

Na teoria, as empresas com estas características são as mais suscetíveis de praticarem evasão fiscal pelas características dos seus gestores/administradores. Segundo estudos de vários autores, o perfil dos contribuintes influencia diretamente o seu comportamento fiscal. (Degl'Innocenti & Rablen, 2017) (Poppelwell, Kelly, & Wang, 2012) (Degl'Innocenti & Rablen, 2020)

Este facto pode justificar o elevado peso relativo das tributações autónomas no total de imposto a pagar pelas entidades coletivas portuguesas. Porém, para confirmar esta relação seria necessário analisar o peso relativo das TA num país com um tecido empresarial diferente. Esta análise é impossibilitada pela unicidade deste tipo de tributações, pois são aplicadas exclusivamente em Portugal.

Na prática, pelo estudo de casos múltiplos, realizado por Pires e Mota (2021), foi possível concluir que as empresas não cotadas têm uma percentagem maior de TA no total de imposto, quando comparadas a empresas cotadas. Sendo o peso de, respetivamente, 37,2% e 14,7%. No estudo não foi possível aferir a relação desejada entre a dimensão das empresas e as tributações autónomas pagas, devido à maior disponibilidade de dados nas empresas de grande dimensão. As autoras acreditam que a diferença advém do facto das empresas cotadas já terem reagido ao efeito penalizador desta tributação e reeducaram o seu comportamento.

O peso relativo das tributações autónomas no total do imposto a pagar foi instável ao longo dos anos, devido à instabilidade do imposto a pagar. As tributações autónomas, demonstrado pela figura 3, apresentaram um crescimento ao longo dos anos.

2.2 Evolução em valores absolutos

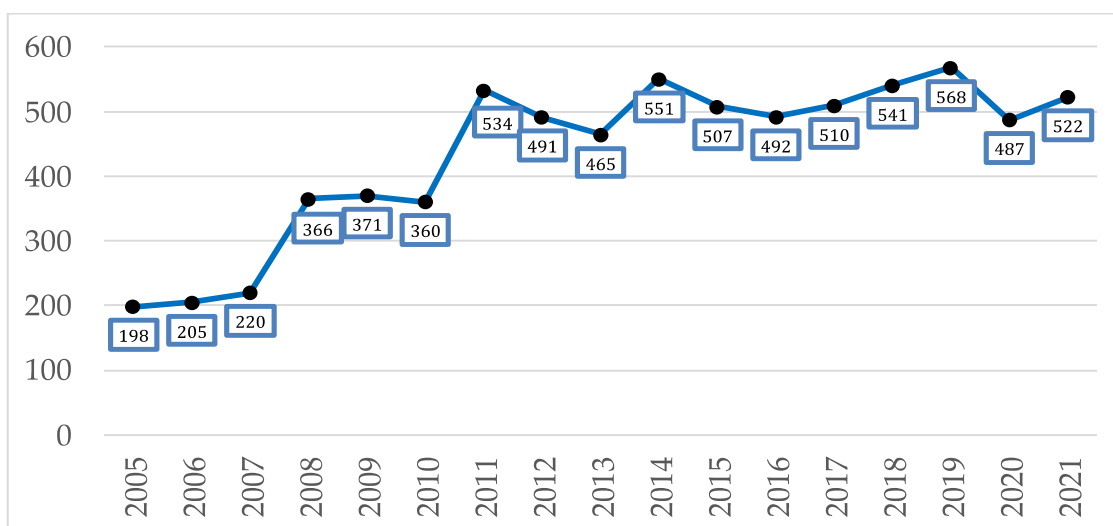


Figura 3: Evolução, entre 2005 e 2021, do montante de imposto pago em tributações autónomas em milhões de euros.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos no website: info.portaldasfinancas.gov.pt

De 2007 para 2008 houve uma alteração significativa no montante do imposto pago em tributações autónomas. Este período coincide com um ano em que, como o capítulo 1.3 fez menção, avolumou-se os conflitos judiciais, devido à Lei n.º 64/2008, publicada a 5 de dezembro. Esta lei veio agravar a tributação relativamente às despesas de representação e às viaturas ligeiras, estas são as que têm maior expressão no total das TA. Dado que a lei só foi publicada no final do ano, podemos aferir que os contribuintes não conseguiram se planear, o que contribuiu para o aumento abrupto de 220 para 366 milhões de euros, aproximadamente.

Na passagem de 2010 para 2011 houve outra variação abrupta. De novo coincidiu com o agravamento da tributação respeitante a encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros e mistas.

Posto isto e simultaneamente com os efeitos da crise financeira em Portugal, através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, foram agravadas as taxas de tributação autónoma em 10 pontos percentuais, quando os sujeitos passivos apresentassem prejuízos fiscais em determinados períodos de tributação. Num ano de crise financeira, como expectável, houve um maior número de empresas com prejuízos fiscais.

É razoável concluir que, estes dois factos em conjunto, contribuíram para o aumento do montante das tributações autónomas. Este aumento correspondeu a uma variação positiva da receita com as TA em 48,22% (Figura 4).

O ano de 2019 registou o maior montante apurado em tributações autónomas. Destaca-se que esse aumento não se relaciona com um aumento do IRC a ser pago pelos contribuintes, pelo contrário (Figura 4). Não houve mudanças significativas na legislação que pudessem influenciar esse valor.

Em relação à pandemia, houve de facto no primeiro ano uma diminuição no valor das tributações autónomas, que pode ser justificado pelas restrições impostas às empresas que diminuíram as despesas de representação, deslocação, entre outras.

Nabais (2013) afirmou que a tributação autónoma ajuda a explicar porque é que a diminuição das receitas fiscais durante a crise, e em particular em IRC, não foi tão acentuada em Portugal como nos outros países. Ana Dinis (2022) complementou, atualizando para o cenário mais recente, a pandemia.

2.3 Comparação com o IRC a pagar

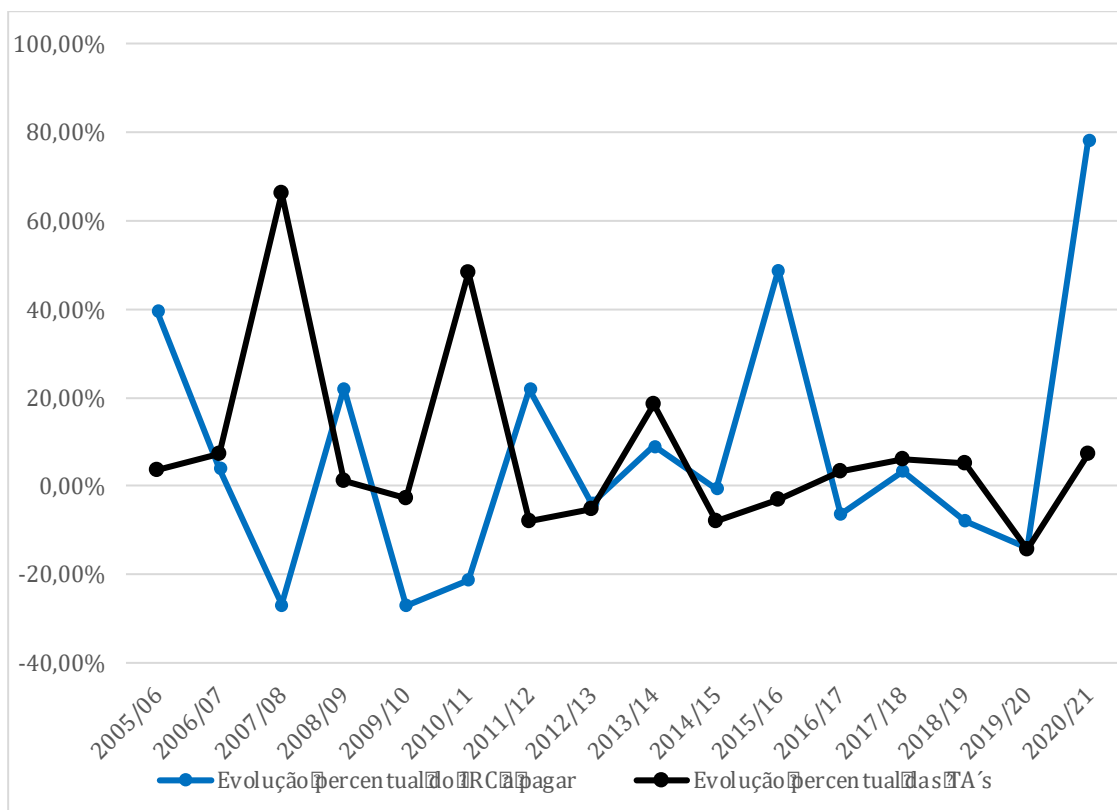


Figura 4: Variação percentual do IRC a pagar e variação percentual das TA, entre 2005 e 2021.

Nota: $\Delta IRC a pagar = \frac{IRC_1 - IRC_0}{IRC_1}$ e $\Delta TA = \frac{TA_1 - TA_0}{TA_1}$

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos no website: info.portaldasfinancas.gov.pt

Em mais do que um ano é possível observar uma relação inversa. Será uma tentativa de anestesia fiscal ou de proteção de receita? Quando diminui o imposto do IRC a pagar, aumenta o imposto a pagar em TA.

Destaca-se que em 2007/2008 diminuiu em 26% o IRC a pagar pelos contribuintes, sendo representado pelo pico negativo. No entanto, houve inversamente um pico de 66%, no mesmo ano, em relação ao montante a pagar

pelas TA. Esta relação inversa é visível também em outros anos, tais como: 2007/2008; 2008/2009; 2011/2012.

Nos anos 2020 e 2021, as TA e o IRC variaram no mesmo sentido e como não houve alterações significativas na lei, o único fator importante é o volume de atividade dos sujeitos passivos.

Anos	Número de declarações entregues (IRC)	Número de declarações entregues c/ TA	IRC a pagar (em milhões de euros)	Tributações autónomas (em milhões de euros)
2005	360 299	149 965	1 091	198
2006	373 021	157 296	1 522	205
2007	379 772	162 438	1 582	220
2008	388 958	163 899	1 158	366
2009	390 498	161 240	1 414	371
2010	393 891	161 434	1 033	360
2011	419 546	159 601	814	534
2012	421 430	152 888	992	492
2013	429 148	153 554	953	465
2014	440 168	154 543	1 039	551
2015	452 683	161 659	1 033	507
2016	464 780	169 575	1 538	492
2017	475 119	179 439	1 440	510
2018	492 935	193 158	1 489	541
2019	510 158	204 453	1 373	568
2020	521 985	203 448	1 180	487
2021	540 719	214 572	2 103	522

Tabela 5: Valores absolutos, em milhões de euros, do IRC a pagar e do montante das tributações autónomas, entre 2005 e 2021.

Fonte: Adaptado do website: info.portaldasfinancas.gov.pt

Quando observamos os valores absolutos de 2005 e 2015 é possível concluir que o montante do IRC a pagar manteve-se praticamente constante. As variações negativas começaram a partir do ano de 2008 até 2013 devido à Crise do *Subprime*. Destaca-se que o número das declarações entregues aumentou ao longo dos anos, ou seja, de facto os valores por cada entidade coletiva diminuíram durante este período.

Em 2020, devido aos efeitos da pandemia o montante de IRC a pagar voltou a ter uma quebra significativa após o pico de 2016 (1 538M €), pico este que ainda não tinha ultrapassado os valores pré-crise financeira. Este valor só foi ultrapassado em 2021, com um extraordinário crescimento de 78,28%.

O valor absoluto das TA cresceu de maneira estável ao longo dos anos. Na realidade, no período de crise o seu aumento foi mais significativo o que sugere a possibilidade de os contribuintes terem disfarçado rendimentos pessoais com as despesas.

Por último, em 2021, as entidades coletivas pagaram em média 965€ em TA por declaração entregue, mais uma vez, prova a sua importância na receita fiscal.

3. Conclusões

Neste capítulo foi demonstrada a importância crescente das tributações autónomas, daí a relevância do seu estudo.

Após os dados apresentados, é perceptível a resiliência das tributações autónomas em momentos de crise. Devido à grande arrecadação de receita, nenhum governo tem coragem de promover alterações que possam diminuir esta receita. (Parente, 2020)

Através da análise do peso relativo das TA no total a pagar conclui-se a sua contribuição cada vez menos acessória no âmbito do IRC.

Serão as tributações autónomas dependentes do IRC? Em termos quantitativos, a resposta é clara: não são dependentes, não variam da mesma forma e tributam objetos contrários (rendimentos e despesas). Em termos teóricos será respondido no capítulo seguinte.

Capítulo 4

Análise teórica das tributações autónomas

Neste último capítulo será discutida a perspetiva teórica, nomeadamente, a complexidade que as TA adicionam à legislação, a sua legalidade e os litígios recentes.

1. As consequências da sua complexidade

As tributações autónomas têm sido alvo de alterações profundas na sua redação fiscal. Vários autores associam a mudança frequente da lei com a maior complexidade assimilada pelos contribuintes.

Em 2019 foi realizado um estudo com base na opinião dos contabilistas certificados. Este artigo concluí que as tributações autónomas são percebidas como complexas pelos contribuintes, sendo a constante mudança legislativa apontada como um dos fatores. A escolha do grupo em análise deveu-se à proximidade que os contabilistas certificados têm com o tema, dado que lidam diariamente com as tributações e as aplicam nos mais variados setores de atividade. (Dinis, Martins, & Lopes, 2019)

Para Freedman (2010), a complexidade fiscal advém, além da complexidade intrínseca à própria lei, da dificuldade em prever como a lei será interpretada pelas autoridades judiciais, e até que ponto os tribunais estarão preparados

para abordar a questão. Efetivamente, as perspectivas divergentes dos agentes económicos envolvidos conduzem a diferentes interpretações. Por um lado, as autoridades fiscais pretendem cobrar o maior montante de imposto possível. Por outro lado, os contribuintes pretendem pagar o menor montante de imposto possível. Além disso, as diferentes decisões das autoridades judiciais adicionam complexidade. (Hasseldinea & Morris, 2013)

Nabais (2022, p. 478) afirma que se deve considerar o conjunto da legislação fiscal e o sentido da sua evolução. A evolução fiscal das TA têm sido, quase sempre, no sentido de adicionar à legislação anterior a nova. Nabais incumbe, ainda, a responsabilidade ao legislador de ponderar os custos e benefícios de criar uma lei fiscal, em especial, as leis que lutam contra a evasão fiscal. Existindo a “imperiosa necessidade de simplificação”, devendo a palavra dominante ser “simplificar, simplificar e simplificar”.

Lopes (2010) afirma que uma forma de medir a complexidade do sistema é através da extensão da legislação. Ora, o artigo das TA começou com 75 palavras e um 1 parágrafo e, em 2020, o mesmo artigo contava com 1505 palavras, 22 parágrafos e 7 alíneas, indicando a crescente ambiguidade da norma.

Para os autores Gigante, Dinis e Pereira (2023) constitui ainda um argumento a favor da complexidade fiscal a litigância provocada pelas mesmas. Concluíram que desde início da constituição do CAAD até 2021, houve 436 casos envolvendo as TA. Sendo que dos 436 casos, em 94 foi referida a complexidade fiscal. De 2018 a 2021 houve uma diminuição do número de processos judiciais envolvendo a complexidade fiscal das TA, para os autores deveu-se à estagnação das alterações fiscais.

Para Richardson (2006), a complexidade da lei é um fator determinante para explicar o nível de evasão e fraude fiscal, pelo que existe uma relação positiva entre as duas variáveis. Pode-se questionar se o aumento da complexidade

legislativa das TA conduz a um aumento da evasão e da fraude fiscal? Por esta perspectiva, pode-se afirmar que são incoerentes, dado que podem agravar os problemas que tentam combater.

2. A sua legalidade

2.1 Perderam o seu propósito?

As tributações autónomas começaram por se reportar a situações de elevado risco de evasão fiscal. A sua função era de acompanhamento, vigilância e fiscalização da atuação fiscal dos contribuintes, ou seja, não constituíam verdadeiras normas de tributação. (Nabais, 2013)

Palma (2012) aclarou que o princípio originário das TA consistia na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, ou seja, certos rendimentos não eram tributados na esfera dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor.

Diversos autores concordam que as TA mudaram, progressivamente, o seu propósito para o de obtenção de uma fonte de receitas estável para o Estado. Contrastando com o IRC que em períodos de crise diminuí a sua receita.

Analisando pela ótica do legislador, este deve defender os interesses do Estado. Esta é uma tarefa cada vez mais difícil, dado que as normas contabilísticas e fiscais tem evoluído em sentidos opostos.

A contabilidade tem dado preferência às matérias com um elevado nível de subjetivismo, o que entra em conflito com os objetivos de estabilidade da receita de um legislador fiscal, para tal o legislador prioriza a objetividade. (Martins, 2021)

Assim, através das TA consegue manter a objetividade e a segurança que necessita.

Sousa (2022) em relação ao propósito das TA, questiona se constituem um imposto ou uma sanção. Argumenta que tributam despesas com base em presunções legais de ilicitude e de culpa no exercício de gestão empresarial.

O autor também refere que considera a escolha do legislador o caminho mais fácil e mais eficaz para garantir a receita fiscal, porque optou por penalizar em vez de desconsiderar a dedutibilidade do gasto.

Por fim, o Ministério das Finanças e da Administração Pública, já em 2009, reconheceu os constrangimentos da receita e que não antevia uma alternativa válida de substituição. (Santos & Martins, 2009)

2.2 As tributações autónomas constituem IRC? Ou complementam o IRC?

As tributações autónomas estão inseridas no CIRC, desde o ano 2000. (Lei 30-G/2000, 29 de dezembro) A introdução no código não significa, necessariamente, que constituam parte do imposto, o qual se traduziria em seguir os mesmos princípios a que o IRC está obrigado.

No entanto, devido ao sucessivo aumento do seu âmbito de aplicação e da importância que têm para a receita do Estado, começou-se a questionar a sua função (subtítulo 2.1) e o seu papel no IRC.

O artigo 104.º da CRP indica as diretrizes gerais dos impostos. O n.º 2 impõem que o imposto sobre as empresas deve incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

O legislador consagrou o princípio da tributação do rendimento real das empresas através do lucro apurado no balanço contabilístico.

Ao desconstruir o artigo, percebe-se a obrigação imposta ao legislador pela palavra “deve”, no entanto, é deixada uma abertura ao introduzir o “fundamentalmente”. Então há a obrigação ou não?

Nabais (2022) afirmou que a expressão “fundamentalmente” deixa espaço para existir outro tipo de tributação. Desde que, a tributação beneficie de um propósito atípico, tal como, o de evitar a evasão fiscal.

Podemos aferir pela redação da lei que a maioria da receita arrecadada, deve derivar da tributação através do seu rendimento real.

Todavia, sendo a tributação autónoma, cumulativamente:

- 1- uma tributação que incide, na sua maioria, sobre certas despesas;
- 2- uma grande parcela do imposto pago por entidades coletivas.

Pode-se afirmar que seguem o art.º 104 n.º 2? Por um lado, as TA tributam despesas e não rendimentos. Pela conjugação do artigo e do comentário de Nabais, poderiam constituir uma exceção ao princípio da tributação pelo rendimento real, já que as TA beneficiam de um propósito atípico, o combate à evasão fiscal. Por outro lado, se fossem consideradas parte do IRC iriam ter um peso relativo elevado, logo iriam desvirtuar o princípio ao anular o “fundamentalmente”.

Martins (2021) argumenta que, embora a taxa de IRC não seja muito elevada (21%), é a crescente criação de tributações avulsas que colocam Portugal mal posicionado nas comparações internacionais. Constituem, por esta ótica, um complemento ao IRC.

Para Sousa (2022, p. 65) desvirtuam o princípio, uma vez que, geram o pagamento de um imposto a pagar mesmo quando não se apura lucro real e que determinam mesmo uma tributação agravada nos casos de prejuízo. Para o autor, têm vindo a transformarem-se em um instrumento de “autêntico esbulho legal”.

O Tribunal Constitucional já abordou a questão, no acórdão n.º 197/2016, processo n.º 465/2016. Assim, houve duas conclusões importantes:

- 1- A tributação autónoma não põe em causa o princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real, porque as TA não implicam que a matéria coletável passe a incluir rendimentos que a empresa não tenha auferido.

2- As TA são materialmente distintas da tributação em sede de IRC, embora reguladas em conjunto, uma vez que incidem sobre alguns gastos e não sobre o LT da empresa. Deste modo, constituem um novo facto tributável. Alegando que cabe aos contribuintes reduzirem tanto quanto possível as despesas sujeitas às TA.

Mas faz sentido afirmar que são materialmente distintas, quando estão relacionadas com o resultado apurado na determinação da matéria coletável, ao serem agravadas quando é apurado um prejuízo?

Apesar das opiniões diversas, na visão do tribunal constitucional não há qualquer tipo de problema sobre a posição destas em relação ao IRC. Afirmando, no mesmo acórdão, serem dois impostos distintos.

2.3 Inversão do ónus da prova

Aliado ainda à análise da legalidade das TA e para ser possível as defender, seria necessário que fosse dada a possibilidade ao sujeito passivo de provar a sua boa-fé nas despesas realizadas. São tributadas situações de risco, como tal, não configuram prova de que o contribuinte realizou as despesas em usufruto próprio, de um ponto de vista de justiça deveria ser dada a chance de provar a legitimidade dos gastos.

Na realidade esta possibilidade tem de existir, sob pena de eventual declaração judicial de ilegalidade do procedimento de liquidação. Citando o art.º 73 da LGT “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”

Apenas os pagamentos a entidades sedeadas em regimes fiscais privilegiados admitem que haja inversão do ónus da prova.

Mas não haverá mais categorias onde o contribuinte deveria ter este direito? Ora, veja-se o caso dos encargos com as ajudas de custos e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.

Apenas é ilibado à empresa de pagar a TA se esta for tributada na esfera de IRS do trabalhador (Figura 1). Questiona-se esta decisão, no caso de ser apresentado um mapa itinerário justificativo que, como o próprio nome indica e pela sua forma delimitada pelas normas, este documento contém de uma forma exaustiva e inquestionável o objetivo dos encargos efetuados (tanto que são consideráveis fiscalmente dedutíveis).

Sendo este objetivo estritamente empresarial é difícil compreender a sujeição de tributação. O mapa de itinerário produz prova o suficiente para a aceitação como gasto fiscal, mas não constitui prova suficiente de que os montantes recebidos pelo trabalhador não são, de facto, um rendimento? Mas sim, um pagamento de um custo incorrido pelo trabalhador.

Ou ainda, nos encargos relacionados com viaturas o legislador aceita os casos em que as viaturas são o objeto principal da atividade. Levanta-se questões sobre a afetação, as viaturas podem estar 100% afetas à atividade e não serem o objeto principal da atividade.

O caso dos restaurantes que fazem apenas entregas ao domicílio, têm viaturas que estão claramente afetas à atividade e não são o objeto principal. Não deverá ser dada a oportunidade de o contribuinte provar que são gastos indispensáveis? A circunstância descrita não se enquadra em nenhuma das exceções.

A AT entendeu, que para os fins pretendidos na lei, os encargos deveriam estar sujeitos às taxas de TA. Argumenta no Processo n.º 628/2014-T do CAAD, p. 27:

Uma empresa nacional e multinacional dotada de grande disciplina no controlo de custos, diferente do que aconteceria com uma pequena empresa de dimensão familiar facilitadora de maior confusão na utilização para fins empresariais e privados.

Todavia, o Tribunal Arbitral decidiu que não deverão ser objeto de tributação e deverá ser admitida a dedutibilidade dos encargos, quando os

contribuintes comprovem a afetação 100% empresarial. Mantendo desta forma a constitucionalidade do regime. (Acórdão 638/2020 do TC)

O mesmo se aplica às despesas de representação. Para Araújo e Oliveira (2015, pp. 3-24), a não admissão de prova apresenta “... um passo mais no plano inclinado que nos haveria de trazer onde estamos hoje a respeito das tributações autónomas”

Efetivamente, é difícil de comprovar a ligação das despesas de representação com a empresarialidade dos encargos, devido à ténue linha entre prossecução do lucro e realização de atividades de lazer. Parece-nos neste caso, também, uma forma de presunção do legislador.

Não obstante a este facto, estas despesas são documentadas, portanto, sabe-se a sua origem e finalidade, logo se os sujeitos passivos conseguirem, de uma forma irrevogável, provarem a sua empresarialidade, pelo mesmo artigo, os encargos não deveriam estar sujeitos a tributação autónoma.

Em 2021, o STA através de um processo de uniformização da jurisprudência (Acórdão 1/2021 do STA, p. 46), em relação aos encargos com veículos (descritos no n.º 3) e às ajudas de custos (descritas no n.º 9), concluiu que devido à natureza das tributações não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário. No processo apontam que:

(...) A tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática(...). Assim sendo, a presunção que se pretende ilidir por prova em contrário não é a natureza não empresarial das despesas, mas a própria razão de política fiscal que levou o legislador a tributar essas despesas, levando a discussão para o plano da conformação legislativa que se encontra vedado ao julgador.

2.4 Dedução dos créditos fiscais no montante das tributações autónomas a pagar

A dúvida que foi debatida nos últimos anos consiste na possibilidade de imputação dos créditos fiscais às receitas das TA, em particular, os pagamentos por conta e os benefícios fiscais. É um tema relevante, uma vez que 8 dos últimos 23 casos, respondidos pelo TC envolvendo as TA abordavam precisamente esta questão.

O artigo 90.º do CIRC instrui como deve ser realizada a liquidação do IRC e as deduções permitidas. O n.º 2 do artigo indica a ordem em que se deve efetuar as deduções. De modo a facilitar, a figura 5 apresenta as etapas de cálculo do IRC:

=Coleta de IRC
- Dupla tributação jurídica e económica internacional
- Créditos fiscais (por exemplo, benefícios fiscais ao investimento)
- Pagamentos especiais por conta (até 2022)
- Total das deduções
=IRC liquidado
- Retenção de imposto
-Pagamento por conta
-Pagamentos adicionais por conta
= IRC a pagar
+ Derrama municipal
+ Tributação autónoma
=Imposto total a pagar ou a recuperar

Figura 5: Etapas de cálculo do imposto a pagar em IRC.

Fonte: Elaboração própria.

Existem sociedades, que no final das contas, têm créditos fiscais a serem utilizados no IRC a pagar. Será que os mesmos podem ser deduzidos às TA a pagar?

Retira-se da Figura 5 que os créditos fiscais surgem antes do apuramento das TA, ou seja, de um ponto de vista objetivo a resposta à questão seria, simples, a

de não poder deduzir. Todavia, antes de 2016, o tribunal arbitral em várias ações judiciais decidiu a favor dos contribuintes.

Os contribuintes alegavam que as tributações autónomas possuíam uma base fiscal específica (art.º 88), mas não tinham nenhuma regra explícita sobre a sua liquidação. Portanto, eram liquidadas com base no mesmo artigo do IRC (art.º 90). Dado à existência de uma liquidação única, o CAAD, no Processo n.º 369/2015, concluiu que não existia à época suporte legal para efetuar a distinção entre a coleta das TA da restante coleta de IRC, sendo parte integrante do IRC. (Dinis, 2022)

Mas a aceitação da dedução na receita das TA poderia desvirtuar o seu propósito? Iria se dar uma benesse aos contribuintes que praticam comportamentos potencialmente evasivos? Ao que no mesmo acórdão (Processo n.º 369/2015, p. 16) a questão é respondida:

Os benefícios fiscais são «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem». (art.º 2, n.º 1, do EBF)

A própria legislação indica que deve prevalecer, os objetivos dos benefícios fiscais face ao benefício da tributação.

Segundo Dinis (2022), o Estado com receio da diminuição das receitas devido ao número de casos com sucesso no CAAD, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, aditou o n.º 21 (atual n.º 23). A alínea veio esclarecer que a liquidação das TA em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e, consequentemente, não podiam ser efetuadas quaisquer deduções às TA.

Mais tarde, foi adicionado ao artigo “ainda que resultem de legislação especial”, fazendo a clara menção aos benefícios fiscais. (Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

Todavia, de novo, o legislador cometeu um erro ao consagrar um carácter interpretativo à lei. A definição e aplicação de uma lei interpretativa está

descrita no art.º 13 n.º 1 do CC, assim, “a lei interpretativa integra-se na lei interpretada(...)”. Resulta do artigo que um processo de anos anteriores, levado a tribunal depois da nova lei, deve ser decidido de acordo com a nova redação.

Assim, para Nabais (2019, pp. 633-657), tal como para outros fiscalistas, “dada a proibição constitucional de leis fiscais retroativas, a natureza interpretativa foi, de facto, um subterfúgio para disfarçar a retroatividade da lei fiscal”.

2.4.1 A nova lei é interpretativa ou inovadora?

De acordo com Machado (2016), para ter um carácter interpretativo a lei deve, cumulativamente: (i) a interpretação antiga da regra ter sido contestada, e a solução definida pela nova lei responde à controversa gerada anteriormente; (ii) o juiz, ou o intérprete, pode alcançar esta nova solução sem exceder os limites na interpretação anterior.

Claramente, o ponto (i) é satisfeito devido aos vários processos judiciais antes da nova lei.

Relativamente ao ponto (ii), nos estudos de Dinis (2022), os contribuintes argumentam que o requisito não era cumprido. Devido à grande maioria clara e consistente de decisões judiciais terem sustentado, antes da nova lei, que os créditos podiam ser compensados na receita das TA.

Pode, no entanto, haver outra interpretação do ponto (ii). Machado afirma que tem de ser possível um juiz alcançar a nova solução através da interpretação anterior. Ora, pelo menos um dos processos³ deu razão à AT, assim sendo, um juiz arbitral conseguiu chegar à mesma conclusão da lei interpretativa. No entanto será suficiente para sustentar a condição?

³ Processo 113/2015-T.

O tribunal constitucional em relação aos pagamentos especiais por conta, pelos Acórdãos 267/2017 (p. 34) e 107/2018 (p. 8), não julgou inconstitucional a norma vertida no número 21 (atual 23), afirmou que:

A interpretação dos respetivos enunciados não pode fazer descaso da “racionalidade” que inspirou o legislador na admissibilidade das deduções à coleta referidas no n.º 2 do art.º 90.º e na criação das tributações autónomas.

Em relação às deduções dos benefícios fiscais o STA pronunciou-se num processo de uniformização contra a admissão das deduções dos benefícios SIFIDE II, mas é estendível a outros benefícios fiscais⁴. (Acórdão n.º 5/2020 STA) E o TC, também, defende que não ofende o invocado princípio da legalidade fiscal. (Acórdãos 182/2020 e 516/2020)

Assim, estas decisões parecem finalmente ter encerrado o debate. Há dois aspetos importantes a serem concluídos.

Em primeiro, não só dado ao potencial conteúdo gravoso da solução legal adotada, as TA representam uma grande parte do imposto pago pelas empresas, a aceitação da lei como interpretativa pode ter causado um impacto inesperado aos contribuintes. Mas também, devido à grande quantidade de casos anteriores a favor do contribuinte, entendemos que a norma só deveria ser aplicável a partir de 2016.

Em segundo, entendemos que seja mais coerente a solução adotada devido ao propósito das TA. Por outro lado, visto que as tributações autónomas têm alterado o seu propósito, não nos parece erróneo, *se ceteris paribus*, que com o tempo exista a oportunidade de deduzir os créditos fiscais já que as tributações autónomas estão a tornar-se num imposto sobre as empresas.

⁴ Nomeadamente, FRAI e CFEI.

2.5 O que são encargos relacionados com viaturas?

Todos os problemas enumerados até agora foram amplamente discutidos entre os autores e decididos pelo TC. Contrariamente às próximas questões que se têm colocado. Os custos com portagens, estacionamento ou parques de estacionamento são encargos relacionados com as viaturas? Deverão ser sujeitos às TA?

Ora, seguindo o princípio da tipicidade⁵, o art.º 88 n.º 5 enumera o que o legislador considera como encargos suportados com as viaturas.

O problema está quando a AT pretende tributar encargos que não se enquadram em nenhuma das categorias, nomeadamente, os custos com portagens ou estacionamento.

Os contribuintes alegam que estes não consubstanciam encargos intrínsecos com as viaturas, mas sim um pagamento relacionado a uma prestação de serviços. Seja por um bem de domínio público, quando se refere às autoestradas, seja pelo acesso a uma zona privada, quando se refere ao estacionamento. Com efeito, os encargos com portagens e estacionamentos não integram uma hipótese legal do n.º 3 do art.º 88 do CIRC.

A AT, por sua vez, alega que é falacioso dizer que estes encargos não se enquadram no artigo, já que os encargos com portagens e estacionamentos decorrem da utilização de viaturas ligeiras de passageiros. (Processo n.º 51/2023-T)

A jurisprudência tem percebido que o legislador, aquando da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, esclarece algumas questões sobre o que entende por veículo ligeiro de passageiros, mas praticamente não altera a exemplificação das despesas, não incluindo as despesas com as portagens e estacionamentos. Na

⁵ Princípio da Tipicidade Fiscal ou princípio da tipicidade no direito tributário deve ser entendido como a necessidade de definição prévia de todos os elementos tributários, sendo obrigatório na lei fiscal.

época já havia motivo para incluí-las se a sua intenção fosse tributá-las. (Processo n.º 138/2022-T, CAAD)

Este tipo de despesas, embora relacionadas com veículos, não têm a natureza idêntica ou análoga às despesas enunciadas no n.º 5. Ou seja, as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento relacionam-se com utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de um determinado veículo, diferente das expressas no n.º 5 que se reportam difusamente à utilização da viatura. (Silva, et al., 2023)

Deverá ser analisado caso a caso, devido à potencial evasão fiscal. Os contribuintes podem disfarçar rendimentos pessoais através da passagem em portagens ou estacionamento em momentos de lazer.

Além disso, devido à utilização do “nomeadamente”, demonstra a intenção exemplificativa do legislador. Assim sendo, não se excluí outras despesas de natureza similar. (Processo n.º 31/2012-T)

A jurisprudência mais recente tem defendido, na generalidade, a não sujeição à tributação autónoma. (Processo n.º 138/2022-T, CAAD) Porém o TC ainda não se pronunciou.

Entende-se como correto que são prestações de serviço e não encargos das viaturas, todavia também se entende que o contribuinte através desses gastos, que precisam de uma viatura, possa praticar a evasão fiscal, seguindo a lógica mais recente das TA deveriam ser tributados. Não ao obstante, nunca, ao facto de ser permitida a inversão do ónus da prova.

3. Conclusões

As tributações autónomas, pelo demonstrado, poderiam de facto constituir um mecanismo auxiliador da tributação. Evitando, assim, custos de controlo fiscal. Porém, a sua complexidade percebida pelos contribuintes também gera custos fiscais.

Além disso, o alargamento desmedido das taxas, que podem chegar aos 70%, e da base de incidência leva a sérios questionamentos por parte da doutrina. É predominante o ceticismo sobre a sua real função, tanto no CIRC como no seu propósito intrínseco. Atualmente, é indiscutível que são uma fonte de receita para o Estado.

É compreensível a criação de um mecanismo de controle, mas não é compreensível que o legislador não dê oportunidade ao contribuinte de provar a sua boa-fé.

A área cinzenta predomina muitas vezes nestas tributações, revelando-se o tribunal arbitral fundamental na aplicação das TA.

Capítulo 5

Conclusão

Este trabalho é dedicado ao estudo da evolução e à análise crítica das tributações autónomas. Para atingir os objetivos delineados foram utilizados dois métodos de análise. Um método mais qualitativo, que passou pelo estudo da legislação ao longo dos anos e por uma análise jurisprudencial. O segundo método consistiu numa análise quantitativa através do estudo dos montantes arrecadados ao longo dos anos pelo Estado com as TA.

Assim, estas considerações finais consistem numa síntese das principais conclusões que foram extraídas ao longo do trabalho.

As tributações autónomas surgem com objetivo de onerar situações de planeamento fiscal agressivo. A análise da evolução legislativa, desde 1990 até aos dias atuais, evidenciou os problemas do sucessivo e rápido aumento da base de abrangência das TA, que levou ao surgimento de litigância, descontentamento e resistência por parte dos contribuintes.

No capítulo 2 conclui-se que o legislador, atualmente, dá primazia aos objetivos extrafiscais, nomeadamente, ambientais através do incentivo pela diminuição da taxa em veículos menos poluentes. Adicionalmente, retira-se que o legislador considera a realização de despesas não documentadas o comportamento mais indesejável nas empresas e, como tal, digna de uma punição mais gravosa, a taxa de tributação pode chegar a 80%.

No capítulo 3 constatamos que houve um crescimento sucessivo da receita gerada para o Estado com as TA, levando à especulação sobre a mudança do seu propósito para o de arrecadação de receita. Adicionalmente, foi visível que em momentos de crise esta revelou-se uma fonte imprescindível para o Estado.

Além disso, o elevado peso relativo das TA no total de imposto a pagar é justificado pela constituição do tecido empresarial português, nomeadamente, composto na sua maioria por PME.

Em mais do que um ano, é observável a relação inversa entre variação da receita do IRC e das TA, o que reforça a ideia de atualmente serem um instrumento de obtenção de receita. Excetuando-se na pandemia devido às restrições peculiares impostas às empresas.

Os capítulos anteriores foram cruciais para o desenvolvimento do capítulo 4, uma vez que, permitiu entender e comprovar a origem dos problemas enumerados neste capítulo.

Ao analisar o sucessivo aumento da legislação comprovou-se que as TA são complexas. Não obstante, concluiu-se a sua incoerência, uma vez que, segundo Richardson (2006), há uma relação positiva entre o nível de complexidade fiscal e a evasão fiscal. Sendo as tributações autónomas complexas conduzirão a que os contribuintes pratiquem evasão fiscal, indo contra o seu próprio princípio.

No que concerne à sua participação acessória ou complementar em relação ao CIRC, podemos afirmar que já está consensualmente definido como não sendo parte integrante do IRC.

Atualmente, está em discussão a possibilidade de os contribuintes provarem a sua boa-fé nas despesas realizadas, devido às presunções que giram em torno das TA. Inferimos que em certas categorias, tais como, despesas de representação, ajudas de custo e encargos com veículos ligeiros ou motociclos deva ser permitida a inversão do ónus da prova, sob pena de eventual declaração judicial de ilegalidade do procedimento à liquidação.

Adicionalmente, apesar da decisão do TC acerca da possibilidade de dedução de créditos fiscais ao montante apurado em TA, advertimos que a solução adotada, em considerar a lei interpretativa, teve consequências gravosas para os contribuintes e não descartamos a possibilidade futura da dedução de créditos fiscais, uma vez que as TA têm se tornado um verdadeiro imposto sobre as empresas.

Por fim, ainda dentro da legalidade das tributações surgiu litigância acerca da sujeição de tributação de despesas com portagens e estacionamento, dentro da categoria dos encargos relacionados com as viaturas. Tem-se entendido como uma prestação de serviço e não um encargo com a viatura, no entanto, seguindo a lógica mais recente das TA também constitui uma forma de potencial evasão fiscal.

Existem outros tópicos que podem ser estudados em investigações futuras, nomeadamente, se o impacto das tributações autónomas difere consoante os setores de atividade ou, ainda, estudar se os comportamentos dos gestores têm sido moldados pelas TA.

Bibliografia

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 323-338.
- Araújo, F. C., & Oliveira, A. F. (2015). *Cadernos de Justiça Tributária*, 3. CEJUR.
- Associação Portuguesa de Empresas Familiares. (2024). Disponível em website: <https://www.empresasfamiliares.pt/>.
- AT. (2024). Estatísticas de IR. Disponível em website: info.portaldasfinancas.gov.pt.
- Babbie, E. R. (2020). *The practice of social research*. Cengage AU.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M., & Ferreira, C. M. (2017). Tax professionals' profiles concerning tax noncompliance and tax complexity: Empirical contributions from Portugal. *eJournal of Tax Research*, 15(3), 424-456.
- Degl'Innocenti, D. G., & Rablen, M. D. (2017). Tax avoidance and optimal income tax enforcement. *Journal of Tax Administration*, 3:2.
- Degl'Innocenti, D. G., & Rablen, M. D. (janeiro de 2020). Tax evasion on a social network. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 169, 79-91.
- Dinis, A. (2022). *A Tributação Autónoma em Portugal uma abordagem jurisprudencial* (1.º ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Dinis, A. C. (2020). *Corporate taxation in Portugal: a study on the perception of the impact of autonomous taxation*. Universidade de Coimbra, Coimbra.
- Dinis, A., Martins, A., & Lopes, C. (2019). The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal. Empirical evidence of the Portuguese

- chartered accountants' perceptions of corporate taxation. *Account Economic Law*.
- Franco, P. (2008). Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo. *TOC*.
- Freedman, J. (2010). Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited. *British Tax Review*, 1-16.
- Gigante, R., Dinis, A. A., & Pereira, L. (2023). Contencioso tributário e complexidade da tributação autónoma das sociedades em Portugal. *GESTIN – International Journal of Management, Law and Tourism*, 25, 119-132.
- Governo Português. (s.d.). *Impostos para atividades económicas em Portugal*. Obtido de eportugal.gov.pt o seu portal de serviços públicos: <https://eportugal.gov.pt/cidadaos-europeus-viajar-viver-e-fazer-negocios-em-portugal/impostos-para-atividades-economicas-em-portugal/imposto-sobre-o-rendimento-das-pessoas-coletivas-irc-em-portugal>
- Hasseldinea, J., & Morris, G. (2013). Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, 37, 1-14.
- Instituto Nacional de Estatística. (2022). *Empresas em Portugal: 2020*. Lisboa.
- Lança, F. (2023). Tributação autónoma não será reduzida. *Jornal de Negócios*.
- Lopes, C. (2010). Maximizar o cumprimento dos impostos e minimizar os custos: uma perspetiva internacional. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1, 167-219.
- Machado, J. B. (2016). *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina.
- Martins, A. (2021). O IRC: mudança estrutural ou ajustamentos graduais.

- Mesquita, M. (2014). *A Tributação Autónoma no CIRC: A sua (in)coerência*. Universidade Católica Portuguesa.
- Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Mota, S. C., & Pires, A. M. (2021). Impacto das Tributações Autónomas no gasto de imposto total das empresas em Portugal: evidências e algumas reflexões com recurso a um estudo de caso múltiplo. *XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*.
- Nabais, J. C. (2013). A determinação da matéria tributável no IRC. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 1-25.
- Nabais, J. C. (2019). A Tributação das Empresas pelo Rendimento Real. *Revista Direito Tributário Atual*, 41, 555-583.
- Nabais, J. C. (2019). *Notas a respeito das leis interpretativas e impostos retroativos*. (C. o. Constitucional, Ed.) Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2022). *Direito Fiscal* (11.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Nova, D. A. (2017). *O impacto das Tributações Autónomas em entidades da região do Médio Tejo*. Instituto Politécnico de Tomar.
- Palma, C. (2012). Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional N.º310/2012, de 20 de junho de 2012. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 2, 5, 241-255.
- Parente, R. A. (dezembro de 2020). *O enquadramento da Tributação Autónoma no IRC*. Instituto Politécnico de Viana do Castelo.
- Pinto, J. A. (2011). *Fiscalidade* (5 ed.). Porto: Areal Editores.
- Pinto, J. P. (2023). *Despesas Autónomas- Despesas não Documentadas*.

- Poppelwell, E., Kelly, G., & Wang, X. (2012). Intervening to reduce risk: identifying sanction thresholds among SME tax debtors. *eJournal of Tax Research*, 10, 403-435.
- Républica Portuguesa. (2023). Obtido de aicep Portugal Global: <https://portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostoRendimentoPessoasColetivasIRC.aspx>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150-169.
- Santos, A. (2003). *Teoria Fiscal*. Lisboa: Instituto Universidade Técnica de Lisboa.
- Santos, A. C., & Martins, A. F. (3 de outubro de 2009). Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal. *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, pp. 24-26.
- Santos, C. d. (2015). *Tributações autónomas em IRC- Evolução recente*. Universidade Católica Portuguesa.
- Silva, A., Peres, C., Pereira, F. R., Venâncio, R. O., & Pinto, R. R. (2023). Guia Prático: Tributações Autónomas. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Sousa, C. F. (2018). *Tributações Autónomas*. Universidade Católica Portuguesa.
- Sousa, D. P. (2022). As tributações autónomas e a dupla tributação das empresas. Breve reflexão sobre as incoerências do sistema fiscal português. *ULP Law Review/ Revista de direito da ULP(Special Issue)*, 59-69.
- Vaz, D. A. (2019). *A Admissibilidade das Cláusulas Golden Parachute no Sistema Jurídico Português*. Universidade Católica Portuguesa Lisboa.
- Villa-Lobos, N. (2016). Justiça fiscal não pode ser fator de desincentivo ao investimento. *Ordem dos contabilistas Certificados*, 191, 6-11.

Legislação, jurisprudência e doutrina administrativa consultada

Legislação

Código Civil. Decreto-Lei n.º 47344, 25 de novembro. Diário do Governo n.º 274/1966, Série I de 25/11/1966. Assembleia da República.

Código da Lei Geral Tributária. Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 05/06/2001. Assembleia da República.

Código das Sociedades Comerciais. Decreto-Lei n.º 262/86, 2 de setembro. Diário da República n.º 201/1986, Série I de 02/09/1986. Assembleia da República.

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas. Lei n.º 2/2014, 16 de janeiro. Diário da República n.º 11/2014, Série I de 16/01/2014. Assembleia da República.

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares. Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I de 30/11/1988. Assembleia da República.

Código do Imposto sobre Veículos, Motos ou Motociclos. Lei n.º 22-A/2007. Diário da República n.º 124/2007, 1º Suplemento, Série I de 29/06/2007. Assembleia da República.

Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho.(1990). Diário da República n.º 133/1990, Série I de 09/06/1990.

Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de junho. (1983). Diário da República n.º 126/1983, 2º Suplemento, Série I de 01/06/1983.

Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto. (1974). Diário da República n.º 193/1974, 1º suplemento, Série I de 20/08/1974.

Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro. (1988). Diário da República n.º 277/1988, 3º Suplemento, Série I de 30/11/1988.

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. (2009). Diário da República n.º 173/2009, Série I de 07/09/2009. Assembleia da República.

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro . (2003). Diário da República n.º 301/2003, 2º Suplemento, Série I-A de 31/12/2003. Assembleia da República.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. (2017). Diário da República n.º 249/2017, Série I de 29/12/2017. Assembleia da República.

Lei n.º 12/2022, de 27 de junho. (2022). Diário da República n.º 122/2022, Série I de 27/06/2022. Assembleia da República.

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro . (2014). Diário da República n.º 11/2014, Série I de 16/01/2014. Assembleia da República.

Lei n.º 2/2020, de 31 de março. (2020). Diário da República n.º 64/2020, Série I de 31/03/2020. Assembleia da República.

Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril. (2000). Diário da República n.º 80/2000, 2º Suplemento, Série I-A de 04/04/2000. Assembleia da República.

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril . (2010). Diário da República n.º 82/2010, 1º Suplemento, Série I de 28/04/2010. Assembleia da República.

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. (2000). Diário da República n.º 299/2000, 3º Suplemento, Série I-A de 29/12/2000. Assembleia da República.

Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro. (2002). Diário da República n.º 301/2002, 2º Suplemento, Série I-A de 30/12/2002. Assembleia da República.

Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro . (2010). Diário da República n.º 253/2010,

1º Suplemento, Série I de 31/12/2010. Assembleia da República.

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro . (2004). Diário da República n.º 304/2004, 2º Suplemento, Série I-A de 30/12/2004. Assembleia da República.

Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro . (2008). Diário da República n.º 236/2008, Série I de 05/12/2008. Assembleia da República.

Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. (2016). Diário da República n.º 62/2016, 1º Suplemento, Série I de 30/03/2016. Assembleia da República.

Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro. (2014). Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 31/12/2014. Assembleia da República.

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. (2014). Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 31/12/2014. Assembleia da República.

Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro. (1998). Orçamento de Estado de 1999. Diário da República nº301/1998, I-Série-A de 31/12/1998. Assembleia da República.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01/07/2020, relativo ao processo número 0544/15.0BECBR 01234/17. (Relator: José Gomes Correia)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 08/06/2021, relativo ao processo n.º 1/2021. (Relatora: Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16/12/2020, relativo ao processo n.º 5/2020. (Relatora: Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 22/02/2017, relativo ao processo n.º 0837/2015. (Relatora: Ana Paula Lobo)

Acórdão do Tribunal Constitucional 107/2018 de 22/02/2018, relativo ao

processo n.º 1430/2017. (Relator: Gonçalo de Almeida Ribeiro)

Acórdão do Tribunal Constitucional 182/2020 de 11/03/2020, relativo ao processo n.º 868/2018. (Relatora: Joana Fernandes Costa)

Acórdão do Tribunal Constitucional 197/2016 de 13/04/2016, relativo ao processo n.º 465/2015. (Relator: Carlos Fernandes Cadilha)

Acórdão do Tribunal Constitucional 267/2017 de 31/05/2017, relativo ao processo n.º 466/2016. (Relator: Pedro Machete)

Acórdão do Tribunal Constitucional 516/2020 de 20/10/2020, relativo ao processo n.º 480/2019. (Relatora: Mariana Canotilho)

Acórdão do Tribunal Constitucional 638/2020, de 16/11/2020, relativo ao processo n.º 676/2018. (Relatora: Joana Fernandes Costa)

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012 de 20/06/2012, relativo ao processo n.º 150/2012. (Relator: João Cura Mariano)

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 02/02/2015, do processo n.º 628/2014-T.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 10/10/2022, do processo n.º 138/2022-T.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 15/12/2021, do processo n.º: 108/2021-T.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 25/01/2016, do processo n.º 369/2015-T.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 25/07/2012, do processo n.º 31/2012-T.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 31/03/2022, do processo n.º: 51/2023-T.

Doutrina administrativa

Informação Vinculativa. Processo n.º 1519/2017, com despacho de 28/06/2017, da Subdiretora Geral. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Informação Vinculativa. Processo n.º 209/2017, com despacho de 29/05/2017, da Diretora de Serviços. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Informação Vinculativa. Processo n.º 2360/2018, com despacho de 07/12/2018, da Subdiretora-Geral do IR. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Informação Vinculativa. Processo n.º 3506/2018, com despacho 15/01/2018, do Diretor do Departamento Geral de Administração. Direção-Geral do Orçamento.

Anexos

ⁱ Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada

- 1) Revogado
- 2) Anguilha;
- 3) Antígua e Barbuda;
- 4) Antilhas Holandesas;
- 5) Aruba;
- 6) Ascensão;
- 7) Bahamas;
- 8) Bahrain;
- 9) Barbados;
- 10) Belize;
- 11) Ilhas Bermudas;
- 12) Bolívia;
- 13) Brunei;
- 14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
- 15) Ilhas Cayman;
- 16) Ilhas Cocos o Keeling;
- 17) (Revogado.)
- 18) Ilhas Cook;
- 19) Costa Rica;
- 20) Djibouti;
- 21) Dominica;
- 22) Emiratos Árabes Unidos;
- 23) Ilhas Falkland ou Malvinas;

-
- 24) Ilhas Fiji;
 - 25) Gâmbia;
 - 26) Grenada;
 - 27) Gibraltar;
 - 28) Ilha de Guam;
 - 29) Guiana;
 - 30) Honduras;
 - 31) Hong Kong;
 - 32) Jamaica;
 - 33) Jordânia;
 - 34) Ilhas de Queshm;
 - 35) Ilha de Kiribati;
 - 36) Koweit;
 - 37) Labuán;
 - 38) Líbano;
 - 39) Libéria;
 - 40) Liechtenstein;
 - 41) (Revogado.)
 - 42) Ilhas Maldivas;
 - 43) Ilha de Man;
 - 44) Ilhas Marianas do Norte;
 - 45) Ilhas Marshall;
 - 46) Maurícias;
 - 47) Mónaco;
 - 48) Monserrate;
 - 49) Nauru;
 - 50) Ilhas Natal;

-
- 51) Ilha de Niue;
 - 52) Ilha Norfolk;
 - 53) Sultanato de Oman;
 - 54) Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números;
 - 55) Ilhas Palau;
 - 56) Panamá;
 - 57) Ilha de Pitcairn;
 - 58) Polinésia Francesa;
 - 59) Porto Rico;
 - 60) Quatar;
 - 61) Ilhas Salomão;
 - 62) Samoa Americana;
 - 63) Samoa Ocidental;
 - 64) Ilha de Santa Helena;
 - 65) Santa Lúcia;
 - 66) São Cristóvão e Nevis;
 - 67) São Marino;
 - 68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
 - 69) São Vicente e Grenadinas;
 - 70) Seychelles;
 - 71) Suazilândia;
 - 72) Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya);
 - 73) Ilha de Tokelau;
 - 74) Tonga;
 - 75) Trinidad e Tobago;
 - 76) Ilha Tristão da Cunha;
 - 77) Ilhas Turks e Caicos;

78) Ilha Tuvalu;

79) Urugai;

80) República de Vanuatu;

81) Ilhas Virgens Britânicas;

82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;

83) República Árabe do Yémen.