



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Faculdade de Direito
Escola de Direito do Porto

A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO CIRC
A sua (in)coerência

Dissertação de mestrado em Direito Fiscal elaborada sob a orientação do Professor
Doutor Rui Duarte Morais

MARIA RITA DA GAMA LOBO RIBEIRO DE MESQUITA

Porto

Maio de 2014

*À minha família e ao Nuno,
muito obrigada.*

*Agradeço ao meu orientador todas as
importantes sugestões e críticas.*

Índice

Lista de Abreviaturas	5
Enquadramento	6
Capítulo I - A tributação autónoma no ordenamento jurídico português	8
1. A tributação autónoma no CIRC.....	8
2. As recentes alterações: a lei do orçamento do Estado para 2014	9
3. As despesas sujeitas a tributação autónoma (artigo 88.º CIRC).....	10
3.1. Despesas não documentadas (n.º 1 e n.º 2).....	10
3.2. Viaturas ligeiras de passageiros (n.º 3, n.º 5 e n.º 6)	11
3.3. Despesas de representação (n.º 7).....	13
3.4. Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime favorável (n.º 8).....	16
3.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria (n.º 9).....	17
3.6. Lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção (n.º 11 e 12)	18
3.7. Compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes (n.º 13)	19
4. O agravamento das taxas por apuramento de prejuízo fiscal (n.º 14).....	23
5. A tributação autónoma e o regime simplificado	24
6. A tributação autónoma e os estabelecimentos estáveis situados fora do território português	25
Capítulo II - A tributação autónoma: aspetos conceptuais.....	27
1. A tributação autónoma como exceção à tributação pelo rendimento real	28
2. A tributação autónoma como imposto sobre despesa?	29
3. A tributação autónoma como imposto indireto?	31
4. A tributação autónoma: imposto periódico ou de obrigação única?.....	32
5. A tributação autónoma e figuras afins	32
5.1. Pagamento Especial por Conta	33
5.2. Derrama Estadual	34
Capítulo III - A tributação autónoma: algumas notas sobre a sua originalidade	35
1. A tributação autónoma enquanto norma de combate ao planeamento fiscal	35
2. A tributação autónoma como mecanismo necessário para arrecadação de receita.....	37
3. A questão controversa da dedutibilidade da tributação autónoma	39
Capítulo IV - A tributação autónoma e a conformidade com o princípio da coerência	42
Conclusão	45
Bibliografia citada.....	46

Lista de Abreviaturas

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

Enquadramento

Nas últimas décadas, têm sido levadas a cabo profundas reformas da tributação das empresas, tanto a nível europeu como português. É comumente reconhecido o peso que empresas têm na economia de cada país e, por isso, a tendência tem sido a de reduzir a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas.

Em Portugal, as empresas são tributadas fundamentalmente pelo seu rendimento real, calculado nos termos previstos no CIRC. Os regimes de tributação têm importante impacto nas decisões empresariais, tanto presentes como futuras. Essa ponderação será feita tendo em conta o imposto sobre o rendimento, propriamente dito, e a TA.

A TA está prevista no CIRC¹, tratando-se de uma tributação sobre determinadas despesas que, como veremos, o legislador entendeu serem aptas a prosseguir objetivos de evasão fiscal.

Parece-nos que não tem sido devidamente relevado e destacado – o que poderá eventualmente ser intencional – o impacto económico da TA nas empresas. As recentes alterações ao CIRC apontam no sentido da necessidade de diminuição da taxa de IRC, procurando-se, assim, que as empresas se tornem mais competitivas e haja maior investimento², não se tendo, no entanto, aproveitado para rever alguns aspetos específicos do regime deste instituto, contrariamente ao que seria desejável.

Não iremos dar especial relevância ao valor concreto das taxas aplicadas a cada despesa sujeita a TA, não só porque estas estão constantemente a ser alteradas, mas também porque se torna extremamente difícil aferir com segurança a sua razoabilidade e proporcionalidade.

A doutrina fiscal não tem dedicado muita atenção a este tema³, pelo que consideramos ser de grande utilidade empreender uma análise do fundamento e finalidade subjacentes à TA, em ordem a repensar a sua previsão no CIRC, sobretudo de

¹ O CIRS prevê igualmente uma TA sobre certas despesas. Contudo, este trabalho irá debruçar-se apenas sobre o regime da TA no CIRC, sendo que algumas soluções se podem aplicar, de igual forma, à TA prevista no CIRS

² Na Exposição dos Motivos da Proposta de Lei n.º 175/XII podemos ler que a reforma do IRC é “(...) decisiva para reforçar a competitividade e internacionalização das empresas portuguesas”. Propõe-se ainda que a taxa do IRC deva ser reduzida gradualmente, com o objetivo de a fixar num intervalo entre 17% e 19% em 2016.

³ Há poucas referências doutrinárias relativas à TA. Nos principais manuais, a TA é descrita e referida sem que se levantem questões significativas. A doutrina, na sua generalidade, não mostra segurança numa explicação deste instituto.

modo a evitar a sua instrumentalização ao serviço de necessidades urgentes de angariação de receita.

Procura-se, com este trabalho, fornecer alguns contributos destinados a compreender a TA e problematizar a sua coerência no contexto do sistema fiscal português.

Assim, começaremos por enquadrar a TA no CIRC, identificando quais as despesas sujeitas a esta tributação, a fim de compreender qual o seu fundamento. Seguidamente, analisaremos as questões conceptuais e de natureza jurídica e apontaremos alguns aspetos que se mostram originais na aplicabilidade da TA. Por fim, apreciaremos o regime da TA do ponto de vista do princípio da coerência no contexto do nosso ordenamento jurídico, a três níveis: ao nível do sistema político-constitucional, do sistema fiscal e do próprio regime.

Capítulo I - A tributação autónoma no ordenamento jurídico português

1. A tributação autónoma no CIRC

O regime da TA é fruto de numerosas alterações legislativas, não se conhecendo qualquer outro país que haja consagrado este tipo de tributação⁴.

A sujeição de determinadas despesas a TA surgiu com o Decreto-Lei n.º 192/90, de 2 de Junho e decorreu do intuito legislativo de penalizar a tributação das despesas confidenciais ou não documentadas incorridas pelas empresas. Seria somente com a reforma fiscal de 2001 que se estendeu a TA às despesas de representação e às despesas com viaturas e, posteriormente, a um conjunto muito diverso de realidades. O que nos conduz, assim, à questão de se averiguar as razões que presidiram à escolha destas despesas específicas e quais os seus objetivos.

A TA encontra-se atualmente prevista no CIRC no Capítulo IV relativo às taxas, juntamente com a Derrama Estadual.

Tendo em conta o artigo 88.º do CIRC, a TA incide sobre as seguintes realidades: despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; ajudas de custo; importâncias pagas a não residentes; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção; gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual; e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes⁵. Prevêem-se taxas diferenciadas para cada despesa e a sua agravação em 10 % caso se verifique prejuízo fiscal no período de tributação.

À primeira vista, parece não existir qualquer relação entre estas despesas, nem quanto ao objeto, nem quanto ao beneficiário desses gastos. Será que estamos perante uma escolha arbitrária das despesas a tributar? Ou existirá algo de comum a todas elas que justifique tal tributação?

⁴ Vide Fernando Araújo e António Oliveira (2014), p.7.

⁵ A não ser no caso da tributação dos lucros distribuídos, a TA incide sobre certas despesas. Por simplificação, ao longo deste trabalho, iremos referir que a TA incide sobre despesas.

2. As recentes alterações: a lei do orçamento do Estado para 2014

A lei do OE para 2014 veio introduzir algumas alterações na previsão da TA. Conforme já referimos, estas alterações surgiram após uma proposta de reforma do IRC⁶ que, no entanto, não foram especialmente relevantes.

Em primeiro lugar, algumas das taxas da TA foram aumentadas⁷, o que não se compreende, uma vez que, tal como estavam consagradas anteriormente, tinham já um grande impacto na tributação das empresas. Além disso, a reforma de IRC teve por objetivo baixar o nível de tributação das empresas portuguesas, para que estas se tornem mais competitivas e atrativas a investidores estrangeiros. No entanto, baixar o nível de tributação não é simplesmente reduzir o valor da taxa geral de IRC, pois a TA pode ter tanto ou mais impacto no nível de tributação suportado pelas empresas⁸. Cria-se assim uma grande ilusão nos contribuintes e até nos possíveis investidores estrangeiros interessados em fixar as suas empresas em Portugal.

Em segundo lugar, passou a prever-se uma isenção de TA para as empresas que beneficiem do regime simplificado. Embora possa ser uma medida positiva, pode criar um certo desequilíbrio entre as empresas, que será mais à frente desenvolvido. Além de que esta medida de exclusão de TA pode ter sido a causa do agravamento da TA (indo buscar a um lado o que se tirou noutra).

Em terceiro lugar, a nova redação vem clarificar a sujeição da TA aos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, especificando as margens de aplicação da taxa, consoante o valor do custo de aquisição.

Por fim, as recentes alterações legislativas vieram esclarecer que a TA não se aplica aos estabelecimentos estáveis situados fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

⁶ Vide “Anteprojeto de reforma - uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego”, tendo a comissão sido presidida pelo Dr. António Lobo Xavier.

⁷ No caso dos encargos relacionados com veículos. Em relação à taxa relativa aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, diminuiu de 25% para 23%.

⁸ “As empresas deslocalizam-se, para reduzir os encargos fiscais. O certo é que se deveria atentar em outros elementos, mais relevantes, do que a taxa nominal do IRC” (cfr. Rogério Ferreira (2010), p.772).

3. As despesas sujeitas a tributação autónoma (artigo 88.º CIRC)

3.1. Despesas não documentadas (n.º 1 e n.º 2)

Os contribuintes devem justificar as suas despesas, comprovando documentalmente a sua existência. Se as despesas carecem de documento justificativo ou o documento existente é inidóneo a fazer prova dessas mesmas despesas, não sendo possível determinar a natureza da despesa ou do beneficiário, serão tributadas autonomamente, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º do CIRC⁹. A alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A vem reforçar esta desconsideração ao dizer expressamente que as despesas que não sejam devidamente documentadas não são dedutíveis.

Podemos apontar aqui três objetivos: a desconsideração das despesas não documentadas na determinação do lucro tributável estabelecida no artigo 23.º-A e a posterior aplicação de uma taxa de tributação confere à TA uma natureza de penalização¹⁰. Por outro lado, a incidência da TA sobre despesas não documentadas, leva a que os sujeitos passivos evitem apresentar este tipo de despesas, assumindo, assim, uma finalidade de prevenção. E, por fim, a incidência de tributação em despesas não documentadas visa compensar a ausência de tributação na esfera do respetivo beneficiário.

Ainda relativamente às despesas não documentadas, a taxa de tributação será agravada, nos termos do n.º 2, “nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aúfram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º” A razão de ser deste agravamento encontra justificação no facto de estas entidades não estarem sujeitas à não dedutibilidade das despesas não documentadas na determinação do lucro tributável¹¹.

⁹ Vide Helena Martins (2013), p.294.

¹⁰ No entanto, a natureza penalizadora é própria de qualquer tributo (Vide Ac. CAAD, processo n.º 209/2013, de 24 de Fevereiro de 2014, p. 15).

¹¹ Vide *ibidem*, p. 281.

3.2. Viaturas ligeiras de passageiros (n.º 3, n.º 5 e n.º 6)

A incidência da TA sobre os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros é uma das previsões mais discutidas e controversas. É inegável que muitas as empresas necessitem de ter automóveis no seu ativo para o desenvolvimento da respetiva atividade, ou porque esta implica deslocações (por exemplo, empresas de distribuição) ou podem ser necessários por razões económicas de encontrar novas oportunidades de negócio noutras áreas geográficas. Contudo, existe uma dificuldade clara na aferição de quem realmente tira proveito da utilização de tais viaturas, se a empresa ou o colaborador¹².

A TA recai sobre variados encargos desde que estejam relacionados com as viaturas, tendo o legislador previsto uma enumeração não taxativa (como resulta do advérbio “nomeadamente”), o que não parece a forma mais adequada para definir a incidência de um imposto. Caberão, por isso, nesta norma, todas as despesas relacionadas com as viaturas como gastos com gasolina, ou reparações e rendas ou alugueres. É tão ampla a incidência que, no limite, podemos considerar que estariam sujeitas a TA as despesas com honorários de um advogado que seja contratado para resolver um caso relacionado com um acidente de viação.

Excluem-se de tributação os encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, com viaturas ligeiras de passageiros que sejam afetos à exploração de serviço público de transportes, e, ainda, com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado pela empresa um acordo de imputação do veículo ao trabalhador, sendo este benefício tributado em sede de IRS.

Notamos que a tendência que existe de aumentar a taxa de TA sobre as viaturas demonstra uma tentativa de “empurrar” para os colaboradores a tributação, fazendo com que as viaturas sejam disponibilizadas no âmbito de um “pacote salarial”, e por isso, o seu valor é tributado em sede de IRS.

A noção de viaturas ligeiras de passageiros resulta do artigo 106.º do CE. São ligeiros os veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor. Acresce ainda que, serão considerados veículos de passageiros os que se destinam ao transporte de pessoas. Fica de fora a

¹² Como explica Saldanha Sanches, “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial” (cfr. J. L. Saldanha Sanches (2007), p. 407).

tributação de veículos pesados e os que se destinem a transportar cargas. Por isso, os encargos relacionados com veículos ligeiros comumente conhecidos como “comerciais”, ou seja, os que têm apenas dois lugares e uma separação de rede para a bagagem, não estão sujeitos a TA. A classificação de uma viatura consta no respetivo documento único automóvel, sendo esta a forma mais segura de apurar a sujeição ou não a TA das despesas relacionadas com determinada viatura.

Evidentemente que esta tributação não obsta a que continue a haver abusos e que muitas viaturas usadas para fins privados se mantenham em nome das empresas, podendo estas aproveitar a dedução dos encargos na determinação do lucro tributável¹³.

Os encargos relacionados com as viaturas são, na generalidade, dedutíveis no apuramento da matéria coletável, havendo limites na dedutibilidade das depreciações das viaturas. Não são aceites como gastos dedutíveis as depreciações na parte correspondente ao custo de aquisição ou reavaliação que excedam os montantes fixados pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, e dos encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas¹⁴. Acresce ainda que, nos termos do artigo 23.º-A n.º 1 alínea j), os encargos com combustíveis só serão dedutíveis se respeitarem a viaturas pertencentes ao ativo da empresa ou utilizadas em regime de locação e não poderão ser ultrapassados os consumos normais¹⁵.

Independentemente da dedução ou não dos encargos relacionados com as viaturas, a TA incidirá sobre todos eles. Quando o custo é dedutível, “(...) a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação”¹⁶. Não sendo o gasto dedutível, a TA funciona como penalização.

A taxa de TA, aplicável aos encargos relacionados com as viaturas, varia consoante o seu valor de aquisição ou de reavaliação. A taxa de TA mais baixa é de 10% para o caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 25.000€, enquanto no caso das viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25.000€ mas inferior a 35.000€ é aplicada uma taxa de 27,5% e, por fim, em relação às viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000€ incide a taxa de 35% (artigo 88.º n.º 3 do

¹³ Por esse motivo, parece-nos mais acertado limitar a dedutibilidade dos encargos em sede de apuramento do IRC a pagar.

¹⁴ Artigo 23.º-A, n.º 1, alínea i) e artigo 34.º n.º 1, alínea e) do CIRC.

¹⁵ A AT tem, através desta noção aberta, uma grande discricionariedade para pôr em causa a dedutibilidade das despesas com combustível.

¹⁶ Cfr. J. L. Saldanha Sanches (2007), p. 407.

CIRC)¹⁷. Esta gradação do valor das taxas consoante o custo de aquisição ou reavaliação demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de manifestação de riqueza.

Será de perguntar, assim, por que razão muitas empresas continuam a ter viaturas cujos encargos são sujeitos a TA. Uma das respostas mais frequentes relaciona-se com a dificuldade que existe em Portugal em obter viaturas “comerciais”. Com efeito, muitas concessionárias não importam esse tipo de viaturas, sendo necessária a sua transformação em Portugal. Isto implica que essa transformação fique a cargo das empresas, aumentando assim o valor de aquisição do automóvel. Além disso, as viaturas comerciais mostram-se muitas vezes inadequadas para certo tipo de transportes¹⁸.

3.3. Despesas de representação (n.º 7)

A TA incide também sobre despesas de representação, cuja enumeração, tal como nos encargos com as viaturas, não é taxativa. A justificação desta tributação prende-se com o facto de as despesas de representação estarem numa “(...) numa ‘zona cinzenta’, na medida em que se podem adequar a finalidades privadas ou empresariais”¹⁹. Facilmente se percebe que é muito difícil distinguir aquilo que é do âmbito comercial ou de lazer quando, por exemplo, uma empresa organiza um jantar, mesmo que sejam apontadas à partida razões negociais.

Desde logo, estes encargos são dedutíveis, na medida em que tenham sido suportados para obter os rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23.º do CIRC). Desta forma, a TA apenas servirá para retirar parte da vantagem de dedutibilidade.

As despesas de representação relacionam-se com gastos incorridos em representação da empresa junto de terceiros com o objetivo de os angariar ou de reforçar laços comerciais já existentes. A noção de despesas de representação, para efeitos de aplicação da TA, está relacionada com gastos que são afetos apenas a clientes, fornecedores ou outras entidades e não com importâncias postas à disposição do trabalhador, e por este unicamente aproveitadas. De facto, quando não se trate de

¹⁷ Note-se que estas taxas poderão ainda ser elevadas a 10% se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal (n.º 14 do artigo 88.º CIRC).

¹⁸ Em Janeiro de 2014 foi apresentado um estudo muito interessante produzido pela Leaseplan e KPMG, que propõe algumas soluções para reformulação da frota automóvel. (http://www.leaseplan.pt/Documents_LPPT/ESTUDO_TA_SOBRE_VEICULOS_EMPRESARIAIS_ENIs.pdf)

¹⁹ Tomás Tavares (2001) p. 81.

despesas de representação mas de encargos fixos com o trabalhador para representação da empresa e não justificados no final do período, ou com viagens e estadias que não sejam conexas com as funções exercidas ao serviço da entidade patronal, estas importâncias deverão ser tributadas em sede de IRS (artigo 2.º n.º 3 alínea b) ponto 6), e alínea d) do mesmo n.º). Assim, como explica Tomás Tavares, “ou não existe qualquer rendimento, ou se existe o mesmo será tributado junto do seu beneficiário”, não podendo um mesmo rendimento ser sujeito a dupla tributação²⁰.

A Circular n.º 20/2009, de 28 de Junho²¹, que veio tomar posição sobre a aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol, tem grande importância prática na delimitação do que deve ou não ser tributado em TA como despesas de representação. Para as empresas, a utilização dos camarotes proporciona o aproveitamento de certos tipos de serviços que, segundo a AT, devem ser delimitados e considerados separadamente. Por um lado, os que se relacionam com publicidade e promoção de imagem, nomeadamente, publicidade nos camarotes, nas revistas dos clube ou nos painéis, devem ser considerados como custo fiscal e não sujeitos a TA; por outro lado, os serviços com os lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o *catering*, entre outros que proporcionam atividades lúdicas, devem igualmente ser aceites como custo, mas tributados autonomamente.

Refira-se ainda o Despacho de 13-09-2010²² referente a despesas realizadas por profissionais de saúde para participarem em congressos, ações científicas e de formação profissional, organizadas no âmbito da promoção de dispositivos médicos. A AT esclareceu que os encargos suportados fora do âmbito da promoção do medicamento não são suscetíveis de enquadramento em ações de publicidade e propaganda, antes configuram-se como despesas de representação, sendo por isso aceites como custo, nos termos do artigo 23.º do CIRC, embora sujeitas a TA. Acrescentou ainda que “para assumirem a natureza de despesas de representação, as viagens devem ser organizadas no sentido de a empresa se fazer representar durante a viagem junto dos beneficiários”. No entanto, a publicidade não é mais do que uma empresa se fazer representar junto de terceiros, por isso o esclarecimento da AT não apresenta grande utilidade na delimitação conceptual. Parece-nos que se deve entender que as despesas relacionadas com campanhas publicitárias são dirigidas a um número mais alargado de clientes, enquanto

²⁰ Tomás Tavares (2001) p. 85.

²¹ Pode ser consultada no site <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>

²² Este Despacho veio reafirmar a posição anteriormente adotada pela AT no Despacho de 16-07-2009 (consultado na base de dados da PwC: <http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/>).

as despesas de representação são incorridas em benefício de concretos clientes, mas devendo a empresas estar a ser representada junto destes.

No caso da legislação espanhola, na determinação da matéria coletável, aceita-se a dedutibilidade das despesas de representação. A definição adotada na legislação espanhola tem um âmbito mais preciso do que aquela que é utilizada pelo legislador português²³. A *Ley de Impuesto sobre Sociedades* estabelece que as despesas de representação se referem: a gastos com clientes ou fornecedores; ou a gastos que se relacionam com usos e costumes da empresa e suportados com os colaboradores; ou a gastos que sejam realizados para publicitar, direta ou indiretamente, a venda de bens e prestação de serviços; ou ainda que se relacionem com bilhetes de espetáculos²⁴.

É de destacar ainda a questão de saber se as entidades que não exercem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou seja, aquelas que não têm um intuito lucrativo, se encontram ou não sujeitas a TA relativamente a estas despesas²⁵. O artigo 88.º n.º 3 esclarece expressamente a não incidência de TA nos encargos com viaturas quando são suportados por estas entidades, o mesmo não acontecendo relativamente aos gastos com despesas de representação. Parece-nos que se deve concluir pela exclusão da incidência de TA a estas entidades também quando suportem estas despesas. Acresce que a AT já teve a oportunidade de esclarecer, numa informação vinculativa, que as entidades que não exercem, a título principal, atividades lucrativas só devem ser sujeitas a TA sobre as ajudas de custo, previstas no n.º 9, quando esses encargos forem suportados no âmbito de uma atividade daquela natureza desenvolvida a título acessório²⁶.

Concluindo, apesar de reconhecermos a dificuldade de identificação daqueles que efetivamente aproveitam estas despesas, o certo é que esta tributação parece contrariar um dos objetivos da reforma do IRC no sentido de abertura ao investimento e de incentivo à internacionalização das empresas portuguesas. Não se compreende que o

²³ Artículo 14, n.º 1, e), *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

²⁴ A aceitação das despesas de representação é feita pela negativa, pois a norma em causa refere-se a gastos não dedutíveis, excluindo, expressamente, estas despesas. “*No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deductibles (...) no se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.*”

²⁵ As entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos de IRC, mas são tributados pelo seu rendimento global determinado nos termos dos artigos 53.º do CIRC.

²⁶ Apesar das informações vinculativas apenas vincularem a AT perante o sujeito passivo que se a ela dirigiu, são uteis para apurar o entendimento atualizado da AT relativamente a determinada matéria (Vide Rui Morais (2012), p.103 e ss.; J.L.Saldanha Sanches (2007), p. 204 e ss.).

Estado acabe por penalizar as empresas que tenham gastos com despesas de representação com vista a promover contatos e uma maior abertura ao exterior.

Parece-nos que seria mais adequado que a sua ponderação fosse feita no cálculo da matéria coletável, através de definição de “plafonds” estabelecidos por meio de critérios objetivos (tendo em consideração, nomeadamente, a importância relativa das exportações), que permitam limitar as despesas de representação dedutíveis.

3.4. Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime favorável (n.º 8)

Quaisquer importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas, residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, são tributadas a uma taxa de 55%, desde que sejam efetuados por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou, ainda, sujeitos passivos que auferam rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo. Caso contrário, a taxa aplicável será de 35%. A TA não será devida se o sujeito passivo provar que os pagamentos feitos correspondem a operações efetivamente realizadas e que não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Esta disposição deve ser conjugada com a do artigo 23.º-A n.º alínea r). Nos termos da referida norma, as importâncias pagas ou devidas a pessoas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime tributário claramente mais favorável, não são dedutíveis, a não ser que o sujeito passivo prove que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. O n.º 8 do artigo 23.º-A esclarece que, para o sujeito passivo poder fazer prova da efetividade das operações e do carácter normal, a AT a notifica-o para produção da prova, fixando um prazo não inferior a 30 dias. Esta notificação servirá, igualmente, para provar a não sujeição a TA. Assim, não sendo feita prova em sede de apuramento da matéria coletável, estes pagamentos não serão aceites como custo e serão sujeitos a TA.

A TA aplicável a este tipo de despesas poderá ser considerada como uma forma de compensar eventuais formas de elisão fiscal, nomeadamente a elisão fiscal objetiva por acumulação de rendimentos. Segundo Alberto Xavier, “a acumulação de rendimentos opera-se pela via da constituição de uma sociedade-base em países de fiscalidade privilegiada, com o objetivo de nela concentrar os lucros do grupo, de modo

a diferir a tributação no país de domicílio dos sócios (...), para o momento em que os lucros lhes forem efetivamente distribuídos”²⁷. Está é uma forma de localização de sociedades por motivos exclusivamente fiscais, escolhidos por terem regimes fiscais apelativos²⁸.

Estes países ou territórios são muitas vezes denominados como “paraísos fiscais”, pois atribuem vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no país de origem ou de beneficiar de um regime mais favorável. Mas o conceito de “paraíso fiscal” deve ser entendido como um “(...) conceito essencialmente relativo (...)” já que deve ser sempre entendido tendo por referência comparativa outra legislação²⁹. Por esse motivo, a legislação portuguesa utiliza a expressão “regime fiscal privilegiado” e não a noção de “paraíso fiscal”. Para que haja segurança na aferição de quais são países ou territórios, a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro contém a chamada “lista negra” portuguesa.

3.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria (n.º 9)

As ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria são formas de a empresa ressarcir o colaborador de despesas suportadas para fins profissionais.

Em relação às ajudas de custo, estas correspondem a verbas destinadas a reembolsar despesas de alimentação e dormida suportadas pelos colaboradores em deslocações para fora do seu domicílio, sem que para o efeito tenham que ser apresentados os documentos originais.

Quanto aos montantes pagos aos colaboradores pela utilização da sua viatura pessoal ao serviço da empresa, estes visam compensar os custos incorridos com tal utilização.

O n.º 9 do artigo 88.º pode ser dividido em duas partes. A primeira parte diz respeito aos encargos dedutíveis em sede de IRC sujeitos a TA e a segunda parte é relativa incidência da TA nos encargos não dedutíveis, nos termos da alínea *h*), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC.

²⁷ Alberto Xavier (2011), p.409.

²⁸ Vide Thierry Lamorlette, Patrick Rassat (1993); Rui Morais (2007), p. 204; Gustavo Courinha (2004), p. 17 e ss.; Nuno Ribeiro (2002); José Silva (2000).

²⁹ Vide L. Menezes Leitão (1999), p.121; sobre este tema em França, Thierry Lamorlette, Patrick Rassat (1993), p.99 e ss.

Quanto primeira parte desta disposição, as ajudas de custo e os encargos com a compensação pela deslocação em viatura própria do colaborador ao serviço da entidade patronal são sujeitos a TA, a não ser que esses valores tenham sido faturados a clientes, ou tributados em IRS na esfera do colaborador. Desta forma, o regime da TA deve ser conjugado com as disposições do CIRS e com o regime dos encargos dedutíveis previsto nos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC. De acordo com o artigo 2.º n.º 3 alínea d), do CIRS, estes valores, atribuídos aos colaboradores, são sujeitos a IRS na parte em que excedam os limites previstos em legislação própria³⁰. Na esfera das empresas, estes encargos são dedutíveis, nos termos do artigo 23.º-A n.º 1 alínea h) do CIRC, se forem faturados a clientes, ou tributados como rendimento no colaborador, ou justificados, para cada pagamento, por mapas de controlo, incluindo, nomeadamente, o local, tempo de permanência e objetivo da deslocação. Assim, se estas despesas não forem faturadas a clientes, nem tributadas na esfera do colaborador, mas estiverem suportadas por mapas de controlo, são dedutíveis e sujeitas a TA.

A segunda parte estabelece que são sujeitos a TA os encargos com as ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do colaborador na parte em que não forem dedutíveis, por não estarem cumpridas as condições acima descritas decorrentes do artigo 23.º-A n.º 1 alínea h) do CIRC, e sejam suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam. A sujeição a tributação caso a despesa não seja aceite e o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no fim do período, confere à TA uma natureza penalizadora.

Contudo, a consideração do apuramento de prejuízo fiscal é incompreensível pois, como veremos adiante, as taxas aplicáveis às despesas sujeitas a TA são agravadas em 10% caso o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal. Por isso, se uma empresa apresenta prejuízo fiscal no fim do período, tem-se em conta esse facto duas vezes numa mesma tributação, sofrendo assim uma dupla penalização.

3.6. Lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção (n.º 11 e 12)

São sujeitos a TA, à taxa de 23%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, os rendimentos de capitais. Apenas haverá sujeição a TA se forem cumpridos dois

³⁰ Limites legais fixados nos seguintes diplomas: no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, na Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de Dezembro e no Decreto-Lei n.º 137/2010.

requisitos, a saber: quando as partes sociais não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da distribuição dos lucros e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período³¹.

Ao contrário do que acontece nos outros números do artigo 88.º, aqui a TA não incide sobre despesas, mas sobre dividendos distribuídos. Esta medida visa combater e penalizar comportamentos abusivos de operações como a chamada ‘lavagem de dividendos’, que consiste na alienação de ações antes do pagamento de dividendos, havendo, posteriormente a recompra das mesmas participações³².

Por fim, para evitar casos de dupla tributação, o n.º 12 permite que, caso tenha havido retenção na fonte, possa ser deduzido esse valor na determinação da TA a pagar.

3.7. Compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes (n.º 13)

Os encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas aquando da cessão de funções de gestor, administrador ou gerente e os encargos relacionados com bónus e remunerações variáveis pagas a esses órgãos, caso excedam certos limites, são tributados autonomamente. O n.º 13 do artigo 88.º tem como objetivo evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos das empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses cargos cessam.

Analisando a redação deste número destaca-se, desde logo, a questão de se saber quem está abrangido na definição de gestores, administradores ou gerentes. Os conceitos de administrador e gerente podem ser interpretados com recurso ao Direito Societário, entendendo-se assim que estão em causa os órgãos sociais das Sociedades Anónimas e das Sociedades por Quotas, respetivamente³³. Quanto ao conceito de gestor, não sendo um termo exclusivo de algum ramo do direito, tem-se entendido que nele se incluem os gestores públicos³⁴, isto é, os gestores das empresas pertencentes ao sector empresarial do Estado, cujo estatuto está regulado em legislação própria³⁵, e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. Porém, o

³¹ O artigo 120.º, n.º 9, do CIRC determina que “sempre que não se verifique o requisito temporal estabelecido na parte final do n.º 11, do artigo 88.º (...) o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos 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”.

³² Rui Morais (2007), p.205; Fernando Araújo, António Oliveira (2014), p. 8.

³³ Artigo 252.º e 390.º do CSC.

³⁴ Vide entendimento da AT na Circular n.º 2/2010.

³⁵ Estatuto do Gestor Público, aprovado pelo Decreto-Lei no 71/2007, de 27 de Março.

legislador poderá, também, ter pretendido incluir na noção de gestores aqueles cuja atividade tenha um impacto determinante na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas, qualquer que seja a sua dimensão ou ramo de atividade. Incluir-se-iam, assim, nessa noção, aqueles que, de facto, desempenhem um papel preponderante na definição das estratégias seguidas pela empresa³⁶. Esta conclusão pode ser retirada da análise das exposições de motivos da Proposta de Lei n.º 294/X, que esteve na origem desta norma, que visou “garantir que sejam aplicados os princípios da boa política de remuneração das categorias profissionais cuja atividade tenha um impacto determinante na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas”.

Assim, pensamos que se, por exemplo, um diretor comercial ou financeiro tiver responsabilidades para além da simples execução de diretrizes emanadas da administração, deve considerar-se abrangido no âmbito desta norma, em homenagem ao princípio constitucional da igualdade.

O pagamento de indemnizações ou compensações pela cessação das funções de gestor, administrador ou gerente, está previsto no artigo 403.º CSC. A cessação pode ocorrer findo o prazo previsto no contrato ou por resolução deste. Cumpre notar que, no cômputo do valor da indemnização ou compensação devidas, deve apenas ser sujeito a TA o que corresponder ao valor devido pelo exercício dessas funções. Assim sendo, importa aferir, no caso concreto, a que título a indemnização é devida.

Em relação aos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagos a gestores, administradores ou gerentes, serão sujeitas a TA se representarem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e se tiverem valor superior a 27 500€³⁷.

O agravamento da tributação em sede de TA surgiu, a par de outras medidas existentes no nosso ordenamento, para prevenir e sancionar excessos das remunerações variáveis dos Administradores e outros dirigentes de topo³⁸. Apesar de encontrarmos alguns sentido nesta previsão, não deixa de ser questionável a intervenção do Direito

³⁶ Sobre as figuras de gerente e administrador de facto ou de direito na questão da responsabilidade civil, *Vide*, entre outros: J. J Coutinho de Abreu (2010); Fátima Ribeiro (2009). Em sede de responsabilidade fiscal, *Vide*, entre outros, Joana Casimiro (2000); Joana Santos (2006).

³⁷ Artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do CIRC.

³⁸ Para uma abordagem desenvolvida em torno dos efeitos perversos das remunerações variáveis nas Sociedades Anónimas, *Vide* Ana Raquel Frada (2013), p. 321e ss.; Fátima Ribeiro (2013), p.51 e ss.

Fiscal em matérias em que deve existir uma ampla liberdade contratual e de gestão³⁹. Talvez fosse mais aconselhável a introdução de uma regulação mais protecionista e impositiva quanto a regras remuneratórias e indemnizatórias em sede do Direito das Sociedades. Além disso, há formas de controlar, pela via legislativa, esses excessos sem provocar grande impacto na gestão das empresas, por exemplo pela via de fixação de limites, através de obrigações de publicidade mais exigentes ou aumento da supervisão do valor das remunerações⁴⁰. Acresce ainda que quem é mais penalizado será a empresa e não o administrador, gerente ou gestor, sendo que muitas vezes são estes que decidem a sua própria remuneração. Podemos encontrar paralelismo desta ideia nas recomendações presentes nos Códigos de Governo do IPCG e do Regulamento da CMVM⁴¹. Porém estas recomendações não têm força de lei e só são dirigidas a sociedades cotadas.

De acordo com a Circular n.º 8/2000 de 11 de Maio⁴², entende-se por remuneração anual todas as importâncias certas, variáveis ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, sejam postas à disposição do membro do órgão de administração, como contrapartida do exercício das suas funções. Desta forma, consideram-se incluídas todas as prestações que revistam “carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante”⁴³. Desta forma, também poderão considerar-se incluídas as remunerações por aplicação de resultados, caso sejam atribuídas com carácter estável⁴⁴.

Verificados os pressupostos de sujeição, ou seja, se forem atingidos os dois limites acima mencionados, a TA incidirá sobre o valor total dos encargos e não só à parte excedente. Apesar de essa conclusão não ser retirada com clareza da letra da lei, é o que tem sido feito na prática. À primeira vista, parece-nos que este entendimento é incoerente: se o legislador cria estes limites é porque entendeu serem esses os limites até aos quais as remunerações variáveis não devem ser consideradas excessivas, o que significa que deveria ser tributado apenas o excesso e não a totalidade do encargo. Porém, o impacto da TA será maior se incidir sobre a totalidade do encargo já que se,

³⁹ Mesmo assim, entendemos que deveria ser questionável se essas despesas são até indispensáveis, e por isso dedutíveis, para obter rendimentos sujeitos a IRC (cfr. Artigo 23.º CIRC).

⁴⁰ Vide Ana Raquel Frada (2013), p. 335 e ss.

⁴¹ O Regulamento da CMVM n.º 4/2013 e o Código de Governo das sociedades do IPCG estão disponíveis nos sites das referidas entidades.

⁴² In <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>

⁴³ Cfr. João Ramalho e Serena Neto, in

http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf

⁴⁴ Artigo 260.º n.º 3 alínea b) do CT.

por exemplo, o valor ultrapassado fosse reduzido esta tributação teria pouca relevância. Parece-nos que deverá ser essa a razão para que se considere que a TA deva incidir sobre o valor total do encargo.

Mesmo que sejam ultrapassados os limites referidos, não será devida TA se o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período. Estas duas situações em que se permite afastar a sujeição a TA não são muito claras. Em primeiro lugar, coloca-se a questão de se saber se o diferimento do pagamento de 50% dos bónus ou outras remunerações por três anos implica que só se podem pagar esses 50% depois de decorridos três anos ou se se pode repartir o pagamento pelos três anos (ou seja, 1/3 por cada ano). A AT tem vindo a entender que o pagamento dos 50% apenas poderá ter lugar após o decurso dos três anos⁴⁵. Em segundo lugar, deparamo-nos com o conceito indeterminado de “desempenho positivo da sociedade”, o qual já foi objeto de clarificação por parte da AT: “O resultado líquido do período, enquanto grandeza representativa da demonstração de resultados – e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade – configura-se como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente quanto à evolução dos resultados ao longo do tempo”⁴⁶.

Como vimos, o pagamento de uma parte não inferior a 50% está condicionada ao desempenho positivo da empresa. Então, se a obrigação de pagamento só se torna exigível se a empresa apresentar resultados positivos, devemos determinar quando ocorre o facto tributário que dá origem à TA. Ora, contabilisticamente um gasto deverá ser registado quando o pagamento for previsível, por força do princípio da especialização dos exercícios, e por isso deve ser considerado no ano em que tal facto ocorrer⁴⁷. Por isso, à partida, relativamente à parte da remuneração que não é diferida, deverá ser contabilizada e tributada no ano N, mesmo que venha a ser paga no ano

⁴⁵ Vide, João Ramalho e Serena Neto in

http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf

⁴⁶ Cfr. *Ibidem*.

⁴⁷ O princípio da especialização dos exercícios é um dos princípios fundamentais da contabilidade, mas reconhecido, ainda que com algumas nuances, pelo Direito Fiscal, no artigo 18.º do CIRC. Sobre este tema, Vide, por exemplo, Rui Morais (2007), p.64; Joana Almeida (2010) in http://www.plen.pt/uploads/Joana_d_Almeida_Artigo_FISCALIDADE.pdf.

N+1⁴⁸. Quanto ao remanescente, os restantes 50% diferidos, o reconhecimento contabilístico e fiscal apenas ocorrerá se a empresa apresentar resultados positivos e a obrigação de pagamento da remuneração se torne exigível.

Por fim, note-se que estamos perante uma dupla tributação económica deste gasto: por um lado, em sede de IRC, através da TA, e em sede de IRS, sendo tributado na esfera do beneficiário como rendimento de trabalho (artigo 2.º n.º 4 alínea a) do CIRS)⁴⁹.

4. O agravamento das taxas por apuramento de prejuízo fiscal (n.º 14)

O artigo 88.º n.º 14 do CIRC estabelece que as taxas da TA previstas sejam aumentadas em 10% quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem as despesas.

Esta disposição visará três objetivos. Em primeiro lugar, como parte do prejuízo apurado poderá ter sido fruto de gastos dedutíveis em que a empresa terá incorrido, de forma abusiva, com o intuito de pagar menos imposto, a TA serviria como compensação da falta de receita resultante fuga; depois, a TA pode implicar uma penalização das sociedades que apresentem prejuízo fiscal no fim do período e, nessa medida, não deveria ter realizado despesas deste tipo (configura assim mais uma consequência negativa da má gestão); e por fim, estará em causa a finalidade de desencorajar a ocorrência de certas despesas que poderiam contribuir para atingir prejuízo no final do período⁵⁰.

Ainda que com alguns objetivos plausíveis, este agravamento é bastante criticável, uma vez que já são bastante altas as taxas aplicadas a cada uma das despesas previstas. Além disso, a TA aplicável a cada despesa ocorrida, tem, por si só, subjacente o objetivo de prevenir ou compensar eventuais fugas aos impostos.

Estando em causa um grupo societário integrado no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC, tem-se

⁴⁸ Este tem sido o entendimento da AT, mas não deixamos de reconhecer que a letra da lei não é clara pois refere-se a “(...) gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas (...)”, dando a impressão de que deveriam ser sujeitos a TA quando fossem pagas, ou seja, colocadas à disposição dos beneficiários.

⁴⁹ Helena Martins (2013), p.296.

⁵⁰ Relativamente às despesas com viaturas, Saldanha Sanches explica “Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos” (cfr. J. L. Saldanha Sanches (2007), p.407).

entendido que, para efeitos do agravamento do cálculo de TA, deverá ter-se em conta a circunstância de o grupo apresentar lucro ou prejuízo, e não apenas o resultado de cada uma das sociedades. Ou seja, se houver empresas do grupo com prejuízo fiscal, mas, no cômputo global, o grupo apurar lucro tributável consolidado, não deverá ser considerado o agravamento de 10%.

5. A tributação autónoma e o regime simplificado

Segundo os últimos dados de 2008, existiam em Portugal 349.756 micro, pequenas e médias empresas (PME), sendo que as microempresas predominavam, constituindo cerca de 86% do total⁵¹. A essa data, as PME asseguravam 72,5% do emprego nas sociedades do sector não financeiro, e 57,9% do volume de negócios⁵². A sua relevância, em termos económicos e sociais, é também reconhecida noutros países europeus, o que levou mesmo à elaboração de uma Carta Europeia das Pequenas Empresas⁵³. Há, efetivamente, uma crescente preocupação com a sua sobrevivência e consolidação, sendo fundamento para um tratamento diferenciado em relação a empresas de maior dimensão. Todavia, não nos podemos deixar dominar por uma excessiva proteção deste tipo de empresas, numa ideia de “proteção dos mais fracos”, pois tal poderia conduzir a uma fragmentação empresarial⁵⁴.

O artigo 86.º n.º 1 da CRP prevê esse tratamento especial, referindo que “o Estado incentiva a atividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas (...)”. A par de outros instrumentos, a fiscalidade deve ter o seu papel no auxílio às PME, sendo a sua utilização “(...) legítima, adequada, sendo mesmo uma via imprescindível”⁵⁵. Neste sentido, a lei do OE para 2014 introduziu um regime simplificado opcional aplicado a pequenas empresas, prevendo que a matéria coletável será determinada pela aplicação de determinados de coeficientes, funcionando assim como uma espécie de tributação presumida⁵⁶. Além deste tratamento diferenciado na

⁵¹ “A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.” (cfr. “Recomendação da Comissão relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas, de 6 de Maio de 2003).

⁵² Dados recolhidos in <http://www.iapmei.pt/resources/download/mpme2010.pdf> (consultado em Março de 2014).

⁵³ In http://europa.eu/legislation_summaries/enterprise/business_environment/n26002_pt.htm

⁵⁴ Vide OCDE (1994) in <http://www.oecd.org/tax-policy/taxationandsmallbusinesses.htm>.

⁵⁵ Vide Rita Pires (2010), p. 754.

⁵⁶ Artigo 86.º-B do CIRC.

determinação do IRC a pagar, os sujeitos passivos que estejam abrangidos pelo regime simplificado não sofrerão TA relativamente a alguns encargos, nos termos do n.º 15 do artigo 88.º do CIRC. Assim, as empresas que optarem pelo regime simplificado terão que sujeitar a TA apenas as despesas não documentadas, os encargos relacionadas com viaturas e os pagamentos a entidades não residentes e sujeitos a um regime mais favorável.

É certo que as pequenas empresas também poderão adotar comportamentos com o intuito de evasão fiscal, sendo que, por regra, é nelas que existe maior confusão entre despesas pessoais e empresariais. Contudo, sendo aplicado o regime simplificado, as pequenas empresas passarão a ser tributadas por rendimentos presumidos, alcançando-se, assim, objetivos de combate à evasão fiscal e de garantia de coleta mínima. Por isso, no fundo, esta forma de tributação acaba por vir dar resposta aos problemas semelhantes subjacentes à existência da TA.

6. A tributação autónoma e os estabelecimentos estáveis situados fora do território português

A questão da territorialidade dos encargos, relativamente à sujeição de TA, foi levantada, de forma pertinente, por José Carlos Abreu, em 2012. O autor entendia que “(...) todos os encargos suscetíveis de serem tributados autonomamente, nos termos do 88.º do CIRC, ainda que imputáveis a um estabelecimento estável situado no estrangeiro”, deviam integrar o respetivo cálculo para a tributação autónoma⁵⁷. O seu entendimento tinha por base a ideia de que, tendo uma empresa portuguesa um estabelecimento estável no estrangeiro e estando obrigada a integrar os rendimentos por ele obtidos, deviam ser integrados também os encargos dedutíveis que concorressem para o apuramento do lucro. Segundo conseguimos apurar, não houve uma posição assumida por parte de AT nem, estranhamente, foram suscitadas questões junto dos Tribunais. Desta forma, podemos assumir que AT foi aceitando o entendimento de cada sujeito passivo.

Como foi anteriormente referido, com a nova redação do artigo 88.º do CIRC (introduzida pela lei do OE 2014) fica esclarecido que a TA não se aplica às despesas e

⁵⁷ Vide José Abreu (2012), p.149.

encargos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

Embora esta questão tenha ficado assente pelo legislador, não parece que a solução encontrada seja inteiramente satisfatória uma vez que pode possibilitar formas de evasão fiscal. Pensemos, por exemplo, a facilidade com que uma empresa residente em Portugal poderá imputar artificialmente algumas despesas a um estabelecimento estável que possua fora do território português⁵⁸. Isto significaria que o estabelecimento estável suportava a despesa, mas esse valor era redebitado à empresa sediada em Portugal, aproveitando esta a dedução do custo correspondente ao valor pago ao estabelecimento estável. Contudo, algumas das eventuais formas de evasão poderão ser prevenidas através do recurso a regimes, como as regras dos preços de transferência (artigo 63.º do CIRC) e em relação as regras de imputação dos lucros e prejuízos dos estabelecimentos estáveis no apuramento da matéria coletável da empresa portuguesa (artigo 54.º-A do CIRC).

⁵⁸ Para maior desenvolvimento, *Vide ibidem*.

Capítulo II - A tributação autónoma: aspetos conceptuais

Os tributos públicos⁵⁹ são tradicionalmente divididos em três categorias: os impostos, as taxas e as contribuições⁶⁰. Partindo desta tripartição clássica, a TA configura-se como um imposto⁶¹, já que é exigida sem qualquer contrapartida⁶².

Os impostos devem servir, antes de mais, o propósito de angariação de receita. Contudo admite-se que também possam servir propósitos de ordenação social e orientação de comportamentos⁶³.

A TA é, em traços gerais, um imposto sobre “certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários”⁶⁴. Está prevista no CIRC, mas, como veremos, revela uma certa independência em relação ao imposto sobre as pessoas coletivas. A sua inserção no CIRC deve-se sobretudo a questões de simplificação, já que o seu apuramento tem por base despesas que contribuem para determinação do imposto a pagar no final do período.

Assim, a TA, embora formalmente inserida no artigo 88.º CIRC, não incide sobre o rendimento das empresas, o que determina que seja apurada de forma independente do restante IRC e da derrama devidos em cada exercício. Tal independência resulta, desde logo, de que “o contribuinte fica sujeito a TA, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período”⁶⁵.

⁵⁹ Sérgio Vasques afirma que os tributos públicos representam “uma absorção involuntária da riqueza dos particulares” (cfr. Sérgio Vasques (2011), p.180). No Direito Fiscal Italiano, *Vide* Enrico de Mita (1994), p.3 e ss.

⁶⁰ O legislador ao reconhecer estas três categorias no artigo 3.º n.º 2 da LGT não esgotou todo o universo dos tributos, ainda que permita arrumar o que nele há de mais importante. Desta forma, estas três categorias vão sendo postas à prova com o surgimento de tributos atípicos que podem escapar a esta tripartição clássica (*Vide* A.L. de Sousa Franco (2012), p. 79; J.L. Saldanha Sanches (2007), p.21; Sérgio Vasques (2011) p.180.

⁶¹ Utilizando a definição proposta por Sérgio Vasques: “O imposto é uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação de receita” (cfr. *Ibidem*); *Vide* também J. Casalta Nabais (1998), p.224 e ss.

⁶² Para distinção entre taxa e contribuições, *Vide* Sérgio Vasques (2011), p.203 e ss.; J.L. Saldanha Sanches (2007),p.30 e ss.

⁶³ “ (...) extrafiscalidade só descarateriza um tributo público quando revista de tal intensidade que o objetivo principal da angariação de receita lhe seja absolutamente estranho. Será esse o caso dos impostos ‘proibitórios’ ou de estrangulamento (...)” (cfr. Sérgio Vasques (2011), p. 187.)

⁶⁴ Cfr. Rui Morais (2007), p. 202.

⁶⁵ *Vide* Ernst & Young (2013), p.66.

1. A tributação autónoma como exceção à tributação pelo rendimento real

O artigo 104.º n.º 2 da CRP refere que as empresas devem ser tributadas fundamentalmente pelo rendimento real. O apuramento do lucro por métodos contabilísticos está longe de traduzir o lucro exato de uma empresa, mas é considerado pelo legislador o meio mais adequado para a determinação da distribuição dos encargos tributários⁶⁶. O direito fiscal parte, assim, da contabilidade para determinação do valor de imposto a pagar.

O legislador ordinário, mesmo estando vinculado a esta imposição constitucional, tem uma ampla liberdade na conformação do objeto de a tributação e do nível das taxas⁶⁷, tendo aqui que respeitar apenas o princípio de que a tributação seja fundamentalmente feita pelo lucro. Ora o lucro contabilístico não é necessariamente o mesmo que o lucro fiscal ou tributável⁶⁸, sobretudo porque este último é o resultado da aplicação das regras impostas pelo legislador visando o combate a estratégias de planeamento fiscal, lançando um olhar de desconfiança sobre os méritos e virtualidades da contabilidade para apuramento de resultados fiáveis⁶⁹. Estas regras tendem, sobretudo, a desconsiderar custos, já que quanto maior a aceitação dos gastos, menor o lucro, logo menor a tributação. Porém, nem sempre é fácil detetar quais os gastos que podem ter sido feitos com objetivos de evasão fiscal.

Os artigos 23.º e 23.º-A⁷⁰ estabelecem quais os gastos que podem ou não ser aceites na determinação do lucro tributável, ou seja, aqueles que contribuem ou não para a obtenção do rendimento⁷¹. Dada a dificuldade de aferir com segurança quais as situações que consubstanciam fugas ao imposto, a TA foi criada com o de propósito a compensar eventuais evasões, sendo mais eficaz do que a desconsideração ou a não dedutibilidade de uma parcela de um gasto⁷². De facto, como explica Helena Martins, “no caso de a empresa apurar prejuízo fiscal, a não dedutibilidade não redundaria numa tributação efetiva”⁷³.

⁶⁶ Vide J.L. Saldanha Sanches (2007), p.371.

⁶⁷ Vide *ibidem*, p. 370.

⁶⁸ Vide Rui Morais (2007), p.33 e ss.

⁶⁹ Vide António Portugal (2004), p. 349.

⁷⁰ Com o OE para 2014, foi revogado o artigo 45.º e aditado o artigo 23.º-A.

⁷¹ A anterior redação utilizava a expressão de gastos “indispensáveis”. A sua omissão permitirá a diminuição de litigiosidade nos nossos Tribunais.

⁷² Em contraste, a maioria dos países europeus adotam o sistema de limitação de dedutibilidade dos gastos.

⁷³ Cfr. Helena Martins (2013), p.293.

Basta olhar para a realidade para perceber o grande desfasamento entre os objetivos legislativos e os resultados alcançados. As empresas são tributadas pelo rendimento apurado no final do período, na medida da sua capacidade contributiva, mas a recente crise económica e financeira provocou uma acentuada diminuição dos resultados lucrativos das empresas, levando a que a grande maioria suporte pouco imposto ou nem chegue a pagar IRC. Por isso, o sistema fiscal não está mal “traçado”, visto que à partida as empresas são tributadas pelo seu lucro real⁷⁴. Acresce ainda que, como vimos, o tecido empresarial português é composto sobretudo por PME, com baixos rendimentos, levando a que a maioria acabe por não pagar IRC no final do ano⁷⁵. Nesta perspetiva, a TA funciona como uma garantia de uma coleta mínima para o Estado. A fixação de coletas mínimas não é, em si mesma, inconstitucional, podendo mesmo justificar-se atendendo a situações de “ (...) incumprimento generalizado dos deveres fiscais e de gravíssimas dificuldades orçamentais por parte do Estado”⁷⁶.

Não podemos deixar de notar que mesmo sem lucro tributável em determinado exercício, a generalidade das empresas consegue suportar o pagamento da TA, sem que isso ponha em causa a sua sobrevivência. Isso pode afinal significar que as empresas têm capacidade contributiva e que esta não está a ser considerada para efeitos de tributação.

2. A tributação autónoma como imposto sobre despesa?

No sistema fiscal português apontam-se três formas de tributação: sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo (artigo 104.º da CRP). A TA é geralmente entendida como um imposto sobre certas despesas, e por isso, aproximar-se-ia de uma forma de tributação do consumo.

Não parece ser consensual na doutrina o que deve entender-se por tributação do consumo. Há quem a designe como tributação da despesa⁷⁷ e quem reconduza a sua

⁷⁴ Por esse motivo, não concordamos com o desabafo de Casalta Nabais que conclui que em face do constante desrespeito, sem consequências, mais vale eliminar o artigo 104.º da Constituição (J. L. Casalta Nabais *apud* Fernando Araújo e António Oliveira (2014), p. 12.

⁷⁵ 74 mil das quase 420 mil empresas existentes não pagaram IRC sobre o lucro (pagaram apenas derrama e TA ou não pagaram de todo) em 2011. Fonte: Anteprojeto de Reforma do IRC, 30 de Junho de 2013, p. 55.

⁷⁶ J. L. Saldanha Sanches, André Matos (2002), p.10.

⁷⁷ *Vide* Paulo de Pitta e Cunha (2000), p. 32; Manuel Pereira (2013), p. 113 e ss.; Manuel Pires e Rita Pires (2012), p. 65.

definição a impostos repercutidos no consumidor final⁷⁸. Na verdade esta expressão “(...) cobre uma larga gama de tributos, de natureza diversa, não sendo fácil abranger tão vasto e diversificado conjunto com uma definição totalmente satisfatória”⁷⁹. Dentro dos impostos de consumo exigidos no momento da aquisição dos bens⁸⁰, distinguem-se os impostos especiais e gerais. De uma forma simplista, distinguem-se pela base de incidência⁸¹: nos primeiros a incidência é feita de forma direta, pela indicação dos bens que o que são sujeitos a tributação; na segunda, a base de incidência é definida de forma residual, através da indicação dos bens que se encontram isentos⁸². Os impostos especiais de consumo⁸³ visam a tributação de bens com determinadas características e usualmente servem, para além de objetivos de obtenção de receita, finalidades extrafiscais⁸⁴. É o caso, por exemplo, dos chamados “impostos do pecado”⁸⁵.

À partida, teríamos a tendência para aproximar a TA dos impostos especiais sobre o consumo. De facto, o IVA é único imposto geral sobre o consumo⁸⁶, e a TA incide apenas sobre algumas despesas. Porém, ao contrário dos impostos especiais sobre o consumo, o valor da TA não se repercute no preço dos bens adquiridos. O seu apuramento faz-se em fase posterior à realização da despesa. Acresce que a razão de ser da tributação em IVA e nos impostos especiais sobre o consumo é diferente da razão apontada para a consagração da TA. No caso da TA, não podemos dizer que existe uma verdadeira manifestação de riqueza, ou um aproveitamento dos gastos por parte de quem os realizou, pelo menos nalgumas das despesas em causa⁸⁷. Não há, portanto, uma manifestação de riqueza que deva ser tributada⁸⁸. Além disso, muitas das despesas sujeitas a TA são também dedutíveis, reconhecendo-se assim que se relacionam com a atividade da empresa e não com gastos que manifestem capacidade contributiva.

⁷⁸ J.L. Saldanha Sanches (2007), p.409.

⁷⁹ Xavier de Basto (1991), p.11.

⁸⁰ Note-se que no IVA são tributados também os serviços.

⁸¹ Vide Sérgio Vasques (2013).

⁸² *Ibidem* p. 15

⁸³ Xavier de Basto autonomiza ainda os chamados “impostos sobre consumo específicos” que incidem sobre bens materiais, excluindo os serviços (Vide Xavier de Basto (1991), p.16 e ss.).

⁸⁴ “Podemos afirmar que os impostos extrafiscais nunca são exclusivamente extrafiscais uma vez que as receitas dos próprios impostos acabam por ser aplicadas nas receitas” (cfr. J. J. Teixeira Ribeiro (1979) p.5).

⁸⁵ Vide, entre outros, Sérgio Vasques (1999).

⁸⁶ Vide Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro; Bem Terra, Peter Wattel, European (2012), p. 173 e ss.

⁸⁷ Nos encargos relacionados com as viaturas, identifica-se uma distinção de tributação consoante a manifestação de riqueza. Ou seja, a taxa aplicável dependerá do custo de aquisição ou reavaliação da viatura.

⁸⁸ Para compreensão mais aprofundada sobre a natureza jurídica das manifestações de fortuna como mecanismo, vide João Ribeiro (2011).

A TA tem como fundamento a presunção da existência de rendimento que deixou de ser tributado, não só em sede de IRC como de IRS. Como explica o Tribunal Arbitral, a TA será “(...) uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento”⁸⁹

3. A tributação autónoma como imposto indireto?

Classificar um imposto de direto ou indireto depende da perspetiva que adotemos na sua definição. Usualmente, classificam-se como diretos os impostos em que a riqueza que se pretende tributar é manifestada de forma direta e segura⁹⁰. Por isso, serão “(...) diretos os impostos que incidem sobre manifestações imediatas de capacidade contributiva (...) e indiretos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade”⁹¹. Mas, por exemplo, Sérgio Vasques classifica como impostos diretos aqueles que incidem sobre a pessoa que pretende que suporte o imposto e os impostos indiretos os que incidem sobre pessoa distinta⁹².

A doutrina relaciona, normalmente, os impostos diretos com a tributação do rendimento e do património, e os impostos indiretos com a tributação do consumo⁹³. Casalta Nabais explica esta distinção afirmando que (...) enquanto nos impostos sobre o rendimento ou sobre o património a tributação é medida de acordo com a capacidade contributiva real e individualmente considerada (...), nos impostos sobre o consumo (...) a capacidade de suportar o encargo fiscal tem aqui por base e medida os bens e serviços adquiridos, assentando assim numa tipificação (ou estandardização) grosseira da capacidade de pagar revelada pelo adquirente de bem e serviços aquando de tal aquisição”⁹⁴.

⁸⁹ Cfr. Ac. CAAD, processo n.º 209/2013, de 24 de Fevereiro de 2014, p. 22.

⁹⁰ Vide Enrico de Mita (1994), p.77.

⁹¹ Manuel Pereira (2013), p.50.

⁹² Sérgio Vasques (2011), p. 189; A. Brigas Afonso e Sérgio Afonso afirmam, que os impostos especiais de consumo “são impostos indiretos porque, tal como o IVA são impostos repercutíveis mas, ao contrário deste, que é um imposto geral sobre o consumo, apenas incidem sobre um número limitado de produtos (...)” (A. Brigas Afonso e Sérgio (2013), p. 390 e 391).

⁹³ Vide, por exemplo, Miguel Pires e Rita Pires (2012), p. 71 e 72.

⁹⁴ J. Casalta Nabais (1998), p. 480 e 481.

Há quem defenda que a TA é um imposto indireto, desde logo porque a configuram como sendo um imposto relacionado com o consumo. Consideramos que esse não é o entendimento correto⁹⁵.

4. A tributação autónoma: imposto periódico ou de obrigação única?

Na classificação dos impostos, costuma-se distinguir os impostos periódicos e os de obrigação única.

Apesar de se apurar o valor de TA devida no final do período, juntamente com o IRC a pagar, a TA é um imposto de obrigação única⁹⁶. Como esclareceu o TC no Ac. 617/2012, de 19 de Dezembro, - e, a nosso ver, bem - “na tributação autónoma o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa”, mesmo que “(...) o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação de diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário”. Acrescentou ainda que “(...) o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro.”

Cumpra ainda referir que esta conclusão tem grande relevância para efeitos de aplicação da lei no tempo, nomeadamente para juízo acerca da não retroatividade da lei. Foi a análise da proibição da retroatividade que esteve na origem do acórdão anteriormente referido⁹⁷.

5. A tributação autónoma e figuras afins

No CIRC estão previstas outras duas figuras: os pagamentos especiais por conta e a derrama estadual que, ao contrário do que acontece com o regime TA, estão interrelacionadas com o IRC.

⁹⁵ Um dos acórdãos mais recentes do CAAD exclui a TA como sendo um imposto indireto. Contudo, a sua análise relacionava-se exclusivamente com as despesas dedutíveis sujeitas a TA, não se tendo pronunciado sobre a natureza geral da TA (*vide* Ac. CAAD n.º 209/2013, p. 15).

⁹⁶ Aproximando-se assim do IVA e dos impostos sobre o consumo.

⁹⁷ A questão subjacente dizia respeito a uma norma que fazia retroagir o agravamento da taxa de TA sobre encargos relativos a despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros, decidindo o Tribunal pela sua inconstitucionalidade. Porém, não foi este o entendimento inicialmente adotado pelo TC Ac. n.º 18/2011, de 12 de Janeiro.

5.1. Pagamento Especial por Conta

O PEC foi criado com o propósito de garantir uma coleta mínima de imposto, sendo até esta a sua primeira designação na discussão do OE para 1998⁹⁸. Esta exigência de coleta mínima surgiu pela constatação de que a grande maioria das empresas não apresentava lucro tributável e/ou que este era na maioria dos casos insignificante⁹⁹.

Tal como a TA, o PEC funciona como uma presunção de rendimento¹⁰⁰ e como forma de combate à evasão fiscal, obrigando algumas empresas a pagar pelo menos algum imposto¹⁰¹. O PEC é também utilizado como um “mecanismo de anestesia fiscal”, fazendo reduzir o período de tempo entre o facto tributário e o pagamento do imposto¹⁰². Apesar do regime da TA ter como fundamento a tributação de um rendimento presumido, este difere do regime do PEC, na medida em que o pagamento da TA é definitivo e não está sujeito a posteriores acertos.

O regime do PEC apresenta muitas especificidades que não nos compete aqui referir. Apenas salientamos que a possibilidade de o valor suportado poder ser deduzido à coleta¹⁰³, torna-o muito menos pesado para as empresas do que a TA. Acresce ainda que as empresas podem, em certas circunstâncias, obter o reembolso do PEC suportado, se não conseguirem deduzir todo o valor, funcionando assim como uma forma de ilidir a presunção de rendimento que resulta deste instituto¹⁰⁴.

A incidência do PEC baseia-se no volume de negócios relativos ao período de tributação anterior, nos termos do artigo 106.º n.º 2 do CIRC. Apesar de não ser óbvia a sua relação com a capacidade contributiva, o critério do volume de negócios está mais próximo de uma noção de rendimento do que as despesas sujeitas a TA.

Desde a criação do PEC, foram sendo levantados problemas de constitucionalidade¹⁰⁵, por se afastar do princípio da capacidade contributiva. O certo é que, apesar do aceso debate, o instituto do PEC perdura.

⁹⁸ Vide Teresa Gil (2003), p. 10.

⁹⁹ Vide Rui Morais (2007), p.221.

¹⁰⁰ Vide J. L. Saldanha Sanches e André Matos (2002), p.5 e ss.

¹⁰¹ Vide Rui Morais (2007), p.228.

¹⁰² Vide J. L. Saldanha Sanches e André Matos (2002), p.8.

¹⁰³ Artigo 90.º, n.º 2, alínea c), do CIRC.

¹⁰⁴ Artigo 92.º, n.º 2 e n.º 3 do CIRC.

¹⁰⁵ Para mais desenvolvimentos, vide, entre outros, J. L. Saldanha Sanches e André Matos (2002); Anselmo Torres, (2003), p. 23 e ss.

5.2. Derrama Estadual

Prevista no artigo 87.º-A do CIRC a derrama estadual é um imposto acessório do IRC, já que a sua existência depende do apuramento do lucro tributável sujeito e não isento. A derrama estadual distingue-se da derrama que beneficia diretamente os municípios, podendo, cada um deles, deliberar tributar até ao limite máximo de 1,5 % sobre o lucro tributável sujeito a IRC, e tendo o direito a receber o imposto correspondente à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica¹⁰⁶. A derrama municipal está consagrada na Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, prevendo-se ainda que os municípios podem deliberar uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios no ano anterior não ultrapasse os 150.000,00 €.

No entanto, o contribuinte poderá ter que pagar derrama estadual mesmo que não tenha que pagar IRC, caso sejam considerados prejuízos fiscais de anos anteriores¹⁰⁷. Isto acontece porque a derrama estadual incide sobre o lucro tributável e não sobre a matéria coletável que é determinada depois de deduzidos os prejuízos anteriores. Por isso, a sua dependência em relação ao IRC apenas se verifica quanto à sua existência mas já não quanto à sua exigência.

¹⁰⁶ Na jurisprudência, *Vide*, por exemplo, Ac. STA 27/02/2013.

¹⁰⁷ *Vide* Manuel Pires e Rita Pires (2012), p.87.

Capítulo III - A tributação autónoma: algumas notas sobre a sua originalidade

1. A tributação autónoma enquanto norma de combate ao planeamento fiscal

O sistema fiscal português prevê várias normas cujo objetivo é lutar contra o planeamento fiscal “ilícito”. A doutrina costuma distinguir entre fraude ou evasão fiscal, para designar condutas que violam frontalmente disposições legais, e evasão lícita, elisão ou planeamento abusivo para designar comportamentos que, apesar de não violarem qualquer norma, a contorna para atingir fins não desejados pelo legislador¹⁰⁸.

Ou seja, “na elisão fiscal, diferentemente do que acontece na evasão, o sujeito passivo não esconde do Fisco a ocorrência do facto gerador de imposto. Procura revestir-se de uma forma de onde não resulte nenhuma ou uma menor consequência fiscal”¹⁰⁹.

As “medidas anti-abuso” ou “cláusulas anti-abuso” são expressões que podem abranger um leque muito variado de normas de diferente conteúdo e natureza, mas todas com o objetivo de prevenir e combater estratégias de economia contrárias ao espírito do sistema fiscal¹¹⁰.

A norma da TA está construída sobre a base de uma presunção¹¹¹. Presume-se que há, nessas despesas, rendimento que deixou de ser tributado, considerando-as com meios aptos para formas de fuga ao imposto. Nas despesas que não são dedutíveis, a TA tem também subjacente a ideias de que as despesas podem não ser indispensáveis para a manutenção da fonte produtora, não que sendo suportadas pela empresa no interesse da organização¹¹².

Interessa-nos então perceber a que tipo de presunção nos referimos, se estamos perante uma presunção legal ou não¹¹³. Nos termos do artigo 349.º do CC, as presunções legais são “ilações que a lei (...) tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”. Isto significa que as presunções são “(...) meios lógicos ou

¹⁰⁸ Vide Anderson Furlan (2011), p. 10, L. Menezes Leitão (1999), p. 12 e ss., João Gama (1999).

¹⁰⁹ Cfr. Rui Morais (2006), p.880. Esta distinção não é unânime. Há jurisprudência que equipara a evasão à elisão fiscal, sendo caracterizados como sendo comportamentos “extra legem”, por contraposição à fraude fiscal qualificando-a como sendo um comportamento “contra legem” (Vide, por exemplo, Ac. TCAS, n.º 4255/10 de 15 de Fevereiro).

¹¹⁰ Rui Morais (2006), p. 893.

¹¹¹ Como explica Saldanha Sanches relativamente às despesas relacionadas com as viaturas: “Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma” (cfr. J.L. Saldanha Sanches (2007), p. 407)

¹¹² Vide Tomás Tavares (2002).

¹¹³ Distinto de presunções judiciais.

mentais da descoberta de factos, e firmam-se mediante regras de experiencia(...)"¹¹⁴. Neste sentido, elas "(...) assentam no essencial em regras ou máximas da experiencia(...) portanto, o seu fundamento reside num juízo (comum) de probabilidade, mais ou menos seguro (...)"¹¹⁵. Esta espécie de técnica legislativa está relacionada com o regime do ónus da prova, estabelecendo a sua repartição¹¹⁶.

A norma que estabelece o regime da TA não está construída nestes termos¹¹⁷. O artigo 88.º do CIRC não se socorre de factos de experiência comum, para deles deduzir outros factos. Ou seja, não se pressupõe a concretização de um facto que era presumido. A previsão normativa faz depender a tributação da efetiva realização de cada despesa prevista.

Entendemos que o artigo 88.º se deve caracterizar como uma norma de incidência, que não está construída sobre uma presunção legal¹¹⁸. Há de facto uma presunção, não no sentido técnico-jurídico, mas, como referido anteriormente, uma presunção da existência de um rendimento que deixou de ser tributado. No âmbito do planeamento fiscal, as normas de incidência, a par da técnica legislativa das presunções, tem como objetivo a simplificação do ónus administrativo, pois geralmente é muito difícil fazer prova de comportamentos que tenham o intuito de evasão fiscal. Além disso, nunca poderíamos estar perante uma presunção inilidível, pois, segundo o artigo 73.º da LGT, as presunções, em matéria tributária, devem admitir sempre prova em contrário. Por isso, se admitíssemos estar perante uma presunção, esta seria inilidível, logo, não permitida. O Tribunal Arbitral entendeu, a nosso ver erradamente, que a TA tem uma natureza presuntiva¹¹⁹. Todavia, a sua análise apenas abrangeu os encargos dedutíveis sujeitos a TA e, por isso, não podemos dizer que o Tribunal Arbitral configurou todo o regime da TA como tendo essa natureza¹²⁰. Segundo o referido Tribunal, sendo a TA uma norma presuntiva, é passível de ser abrangida pela elisão decorrente do artigo 73.º

¹¹⁴ Adriano Serra (1962), p.142.

¹¹⁵ Cfr. Raul Guichard (2010), p. 59. *Vide* também, Gustavo Courinha (2004), p. 99 e L. Menezes Leitão (2003).

¹¹⁶ J. Baptista Machado (2007), p. 111 e ss.

¹¹⁷ Em sentido diferente, *Vide* Araújo, Fernando Carreira de, Oliveira, António Fernandes, "A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas", Cadernos Justiça Tributária, n.º 3, Janeiro/Março 2014, p. 6

¹¹⁸ O artigo. 2.º, n.º 2 e n.º 3 do CIRS é um exemplo de uma norma que abrange inúmeras figuras que permitem atingir potenciais formas de evasão A cláusula geral anti abuso, prevista no artigo 38.º n.º 2 da LGT, pode ser considerada, a meu ver, como sendo uma norma fiscal de incidência que permite combater formas de planeamento fiscal abusivo. Mas a sua previsão tem uma grande abrangência.

¹¹⁹ *Vide* Ac. CAAD, processo n.º 209/2013, de 24 de Fevereiro de 2014, p. 23.

¹²⁰ *Ibidem*.

da LGT, podendo o contribuinte provar, já que estará na melhor posição para o fazer, a “empresarialidade integral da despesa” e assim não seria sujeito a TA¹²¹.

Comparando a norma da TA com, por exemplo, o regime aplicável aos preços de transferência, previsto no artigo 63.º do CIRC, facilmente percebemos a diferença do funcionamento de uma norma presuntiva. O n.º 4 do artigo 63.º prevê que, se preenchidos certos pressupostos em que se presume a mera possibilidade de exercício de uma influência significativa na gestão de uma sociedade relacionada, a AT poderá efetuar as devidas correções ao apuramento do imposto, mas fazendo prova do seu preenchimento¹²². Preenchidos os pressupostos e feitas as correções por parte da AT, cabe “(...) ao sujeito passivo provar que o princípio de plena concorrência foi respeitado, demonstrando que poderia ter celebrado operações similares com uma terceira entidade em condições de livre mercado (...)”¹²³. No caso do regime da TA, quando a AT contesta o valor da TA autoliquidado pelo contribuinte, põe em causa apenas o valor da TA apurado e não alega, por exemplo, que determinada despesa realizada teve o intuito de suportar de menor tributação.

A TA poderá, ainda, dissuadir as empresas de realizarem determinadas despesas de elevado montante, que sejam dedutíveis, para pagar menos IRC. Obviamente que esse objetivo só se concretiza para aquelas empresas que tenham elevados rendimentos e normalmente apuram lucro tributável.

Assim, a norma da TA poderá aproxima-se das normas específicas anti-abuso, funcionando de uma forma rígida, tendo como vantagem a aplicação mais ou menos automática, dispensando a AT de um esforço de indagação¹²⁴.

2. A tributação autónoma como mecanismo necessário para arrecadação de receita

Em cada ano, é elaborado o OE o qual tem carácter de previsão¹²⁵, já que os montantes podem oscilar pois “(...)a soma global das receitas tributárias está ligada ao

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² Para mais desenvolvimentos do funcionamento do instituto do ónus da prova em Direito Fiscal, *Vide* Elisabete Martins (2010).

¹²³ *Ibidem*, p. 257; Glória Teixeira (2012), p. 131 e ss.

¹²⁴ *Vide* Gustavo Courinha (2004), p. 95; Helena Martins (2013), p. 284; J.L Saldanha Saches (2006), p. 206; Ac. CAAD, processo n.º 209/2013, de 24 de Fevereiro de 2014, p. 22.

¹²⁵ *Vide* J.J.Teixeira Ribeiro (1989); António Lobo Xavier (1983).

resultado da execução das leis tributárias existentes (...) e da matéria coletável”¹²⁶. Vivemos atualmente uma época de grandes pressões orçamentais, tendo os impostos um importante papel para possibilitar que o Estado cumpra os numerosos deveres económicos e sociais que lhe competem¹²⁷. A TA acaba por ser uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que praticamente todas as empresas têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA, sendo que muitas são fundamentais para a obtenção do rendimento, e, por isso mesmo, aceites como custos fiscais. Como vimos no ponto anterior, a TA justifica-se por ser um mecanismo de combate à evasão fiscal. Paulo Marques explica que “em resultado da conduta fiscal não colaborante dos infratores surge como inevitável o crescimento exponencial da carga tributária”, sobre os contribuintes cumpridores¹²⁸.

Há assim uma maior eficácia e até eficiência na cobrança de receitas através da sujeição de determinadas despesas a TA. Este entendimento surge claramente no Relatório de 2009 relativo ao Estudo da Política Fiscal¹²⁹. Contudo, este relatório não deixou de manifestar “(...) a preocupação pela tendência para a extensão do seu campo de aplicação que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento. Aí se reconheceu que, “(...) dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro regime”¹³⁰.

É difícil identificar o equilíbrio ideal nesta matéria. Ponto assente é que a existência da TA não deverá fundamentar-se unicamente na necessidade de arrecadação de receita, ainda que esse fim seja alcançado. Por essa razão, o valor de cada taxa prevista não deve ser fixado tendo em vista a arrecadação de receita, antes devem ser determinadas taxas razoáveis atendendo aos objetivos de cada tributação concretamente prevista.

¹²⁶ Cfr António Lobo Xavier (1983), p.237.

¹²⁷ Vide Francisco Antunes (2006), p.65; João Gama (1999), p.294 e ss. Como dizia Brás Lobato, uma personagem de Camilo Castelo Branco: “E portanto, os tributos (...) são necessários ao Estado como a água aos milhos” (Cfr. Camilo Castelo Branco (edição de 2003), p. 20.

¹²⁸ Paulo Marques (2011), p. 82.

¹²⁹ Vide António Santos, António Martins (coord.), “Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal - Competitividade, eficiência e justiça do Sistema Fiscal”, 3 de Outubro de 2009 (http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215_GPF_RelatorioGlobal.pdf).

¹³⁰ *Ibidem*.

3. A questão controversa da dedutibilidade da tributação autónoma

As duas decisões arbitrais publicadas, até à data¹³¹, em 2014 dão conta da tentativa de certas empresas de deduzir os montantes das TA suportado no cálculo do lucro tributável sujeito a IRC. Não sabemos quantas causas estarão por decidir, mas existe séria probabilidade de esta questão ter novos desenvolvimentos nos próximos tempos.

Na lei anterior, o artigo 45.º n.º 1 alínea a) estabelecia que, para apuramento do imposto a pagar, não seriam dedutíveis os encargos com o IRC e com outros impostos sobre o lucro. De facto, é compreensível que tenha sido levantada a questão de saber se a previsão desta norma abrangia, ou não, a TA. Na realidade, a TA pode ser autonomizada em relação ao IRC e não incide sobre o lucro apurado, mas sobre certas despesas. Além disso, o momento da verificação do facto tributário de sujeição ao IRC não coincide com o momento da verificação dos factos tributários de sujeição a TA, ocorrendo estes no momento da realização de cada despesa¹³².

A última alteração ao CIRC, com o OE de 2014, aditou o artigo 23.º-A, revogando o artigo 45.º, mas mantendo o mesmo intuito de determinar quais os encargos que não são dedutíveis para efeitos fiscais. A alínea a) do novo artigo veio acrescentar que as tributações autónomas não podem ser deduzidas, a par do próprio IRC e de outros impostos que incidam sobre lucros, no cálculo da matéria coletável. Estamos perante uma questão de fundo do Direito: a aplicação da lei no tempo. Teremos que perceber se a lei nova (redação da lei do OE para 2014) veio determinar uma nova disciplina ou, simplesmente interpretar a lei antiga.

Não nos é possível aprofundar o conceito de lei interpretativa, pelo que nos limitamos a fazer um breve resumo sobre o tema¹³³. A lei interpretativa realiza uma interpretação autêntica, indo integrar-se na lei interpretada¹³⁴. Não tendo o legislador esclarecido quanto à qualificação da nova redação, importa determinar os critérios que permitam concluir se estamos perante uma lei interpretativa ou não¹³⁵.

¹³¹ Última pesquisa a 16 de Maio de 2014.

¹³² *Vide*, por exemplo, Ac. TC. 617/2012 de 19 de Fevereiro. Este Ac. do TC tratou apenas da questão da determinação da natureza do respetivo facto tributário e não da natureza jurídica da TA.

¹³³ Para mais desenvolvimentos, *Vide*, entre outros, J. Baptista Machado (2007), p. 245 e ss; Miguel Sousa (2012); A. Santos Justo (2011), p.388.

¹³⁴ Artigo 13.º do CC.

¹³⁵ *Vide* J. Baptista Machado (2007), p. 246.

São apontados pela doutrina os seguintes requisitos: que a lei nova (LN) seja posterior à lei antiga (LA); que a LN venha procurar resolver uma questão que se apresenta controversa na LA; e que a LN não seja hierarquicamente inferior à LA. O primeiro e o terceiro requisitos estão, desde logo, preenchidos. Quanto ao segundo, teremos que perceber se a LN veio consagrar “(...) uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar”¹³⁶. Como já explicámos, a LA não era totalmente clara, permitindo interpretações distintas. Entendemos, porém, que só recentemente começaram a levantar-se dúvidas de interpretação. Desde o surgimento da TA, parece que sempre se entendeu que o valor apurado num determinado período não deveria ser dedutível. Tem sido essa a prática, desde logo porque no preenchimento da Modelo 22, o documento necessário para a declaração periódica de rendimentos, o valor da TA é automaticamente reconhecido no campo 724, juntamente com o IRC e outros impostos que incidem sobre os lucros. Consideramos que a nova redação legislativa tem natureza de lei interpretativa, pois o legislador veio adotar uma das interpretações que eram possíveis face à anterior redação e a solução consagrada poderia facilmente ser alcançada pelo intérprete “sem ultrapassar os limites normalmente impostos á interpretação e aplicação da lei”¹³⁷.

Ora, os Acórdãos do CAAD decidiram pela não dedutibilidade da TA, referindo que a TA integra “ (...) efetiva e inequivocamente o regime do IRC”¹³⁸. De facto, tal acontece, não só pelo seu enquadramento formal no código, mas também porque as normas de sujeição da TA remetem para conceitos e definições do CIRC (por exemplo, “sujeitos passivos não isentos” e “encargos dedutíveis”). O Tribunal Arbitral entendeu que “uma coisa é o tipo de facto tributário que está na base de determinada imposição. Outra coisa é o título a que tal imposição é devida (...)”¹³⁹. Ainda que a TA possa ser um imposto distinto do IRC, é exigida no âmbito do IRC¹⁴⁰.

Fernando Araújo e António Oliveira defendem a dedutibilidade da TA, afirmando que “não é, pois, possível enquadrar as tributações autónomas quer como imposto direta ou indiretamente incidente sobre o lucro quer (...) como uma subespécie do IRC”¹⁴¹. Os

¹³⁶ Cfr. *Ibidem*.

¹³⁷ Vide J. Baptista Machado (2007), p. 247.

¹³⁸ Cfr. Ac. CAAD, processo n.º 187/2013, de 3 de Março de 2014, p.23.

¹³⁹ Cfr. Ac. CAAD, processo n.º 209/2013, de 24 de Fevereiro de 2014, p. 18.

¹⁴⁰ *Idem*, p. 19.

¹⁴¹ Cfr. Fernando Araújo e António Oliveira (2014), p. 20 e ss.

referidos autores, comparam a TA a outros impostos, como o IVA ou imposto de selo que são fiscalmente dedutíveis¹⁴².

Há que esperar para saber até que ponto esta nova redação vai evitar mais controvérsias ou se será o início de um novo debate nos nossos Tribunais.

¹⁴² *Idem*, p. 21.

Capítulo IV - A tributação autónoma e a conformidade com o princípio da coerência

O princípio da coerência no Direito Fiscal tem em conta a congruência entre os diferentes impostos, numa integração lógica com o sistema jurídico global, e a concreta estruturação de cada imposto em particular¹⁴³. Segundo Casalta Nabais, no âmbito dos limites materiais da tributação, devem ser atendidos os limites intra-sistemáticos, apreciando a coerência entre os diferentes impostos e no contexto do sistema fiscal, e os limites extra-sistemáticos, ligados ao sistema jurídico global¹⁴⁴. Assim, o regime da TA deverá mostrar-se lógico e congruente ao nível do sistema político-constitucional, do sistema fiscal e do respetivo regime.

Este princípio não é expressamente consagrado na CRP e, por isso, sofre sérias limitações na sua aplicação. Isto significa que o princípio da coerência não tem autonomia, não pode ser diretamente invocado e a sua violação, só por si, não provoca a invalidade de determinada lei fiscal¹⁴⁵. No entanto, o seu desrespeito poderá ser um indício de violação de outros princípios, tais como o princípio da igualdade, na forma da capacidade contributiva, ou do princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Por isso, apesar destas limitações, este princípio é “(...) como um auxiliar importante no desencadear da operacionalidade prática dos princípios constitucionais”¹⁴⁶.

Devemos ter em conta que o legislador ordinário tem uma ampla liberdade na conformação do objeto de tributação e do nível das taxas, devendo, porém, reger-se por critérios de justa repartição da carga fiscal. No entanto, o legislador, muitas vezes, tem em consideração dimensões económicas e sociais, incluindo situações que são propensas a evasão fiscal, levando a que nem sempre se respeite a coerência do sistema¹⁴⁷.

Nesta medida, deveremos confrontar algumas incongruências que fomos apontando neste trabalho com outros princípios constitucionalmente previstos.

No plano do sistema político-constitucional, apontámos como sendo incoerente a recente tendência para baixar o IRC e mantendo no nosso ordenamento um regime de tributação que tem um significativo impacto nas empresas. A TA é, além disso, uma

¹⁴³ Vide J. Casalta Nabais (1998), p. 599 e ss; Fritz Neumark (1970), p.358.

¹⁴⁴ Vide Casalta p. 599.

¹⁴⁵ Vide *ibidem*, p.601; no mesmo sentido, Suzana Silva (2013), p.24.

¹⁴⁶ Vide J. Casalta Nabais (1998), p.601.

¹⁴⁷ Vide Suzana Silva (2013), p.24.

exceção à consagração constitucional do princípio de que as empresas são tributadas fundamentalmente pelo rendimento real, que se justifica por razões de combate à evasão fiscal. Não devia, por isso, ser a principal forma de tributação das empresas, muito menos a que mais as onera. Já referimos com mais detalhe que o regime da TA é uma exceção ao princípio da capacidade contributiva. Entendemos que a TA deve aproximar-se mais de uma verdadeira exceção e não ser afinal quase um imposto autónomo.

No plano do sistema fiscal, a TA deve ser integrada na relação com outros impostos, sobretudo no contexto do IRC. Vimos que, apesar de a TA incidir sobre certas despesas, não pode ser considerada como um imposto sobre o consumo. No âmbito do IRC, a TA relaciona-se com este imposto no enquadramento e definição de certos conceitos, como é o caso da determinação de quem é sujeito passivo e de quais as despesas dedutíveis, no entanto, já se afasta do IRC relativamente à base de incidência, e é devida independentemente do IRC a pagar. O princípio da capacidade contributiva implica o chamado princípio do rendimento do líquido, segundo o qual, a cada categoria de rendimento devem ser deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção¹⁴⁸. Muitos destes encargos dizem respeito ao âmbito de um ato normal da empresa¹⁴⁹, sendo alguns reconhecidos como necessários à sua atividade e, por isso, dedutíveis. A incidência da TA sobre despesas dedutíveis contraria o princípio do rendimento líquido.

Não encontramos no regime da TA uma unidade que permita identificar a sua natureza. Desde logo, não existe uma incidência comum, pois a tributação incide sobretudo sobre despesas, mas prevê-se também a tributação na distribuição de lucros. A TA tributa tanto despesas dedutíveis como não dedutíveis e tem taxas diferenciadas. Em determinados casos, o regime deste instituto prevê até taxas diferentes em relação às mesmas despesas. A TA pode colocar as empresas numa situação de desigualdade, pois algumas das despesas sujeitas a TA são essenciais para a obtenção de rendimentos. Basta pensarmos em duas empresas que à partida poderiam ter a mesma força económica mas uma delas tem interesses económicos longe da sua sede e por isso tem despesas de representação elevadas, sujeitas a TA. Além disso, a TA cria desequilíbrios na igualdade entre as empresas ao permitir apenas a algumas a opção pelo regime simplificado, com a consequente não sujeição a TA sobre algumas despesas. Há

¹⁴⁸ Vide J. Casalta Nabais (1998), 520.

¹⁴⁹ Vide D. Leite Campos, p.239.

igualmente discriminação na tributação das compensações e bónus a administradores, gerentes ou gestores.

Podemos verificar as taxas concretamente estabelecidas não se apresentam proporcionais e razoáveis, sobretudo nos casos em que a taxa aplicável passou a ser igual ou superior à do IRC (23%). Para as empresas lucrativas, a TA deixou de ser uma forma de minorar gastos fiscalmente dedutíveis, para, na prática, anular o efeito da dedução. As taxas não podem ser tão elevadas para não colocarem em causa a garantia do mínimo de existência, que se aplica tanto às pessoas singulares como às pessoas coletivas (empresas)¹⁵⁰.

A TA deve compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva consagrado a propósito do imposto os rendimentos das empresas, expressão de que ninguém pode ser obrigado a contribuir para além da sua capacidade, devendo reger-se apenas pelo seu propósito de combate a formas de evasão fiscal.

¹⁵⁰ J.L. Saldanha Sanches, André Matos (2002), p.18.

Conclusão

O regime da TA está longe de ser entendido de forma consensual. Procurámos ao longo deste trabalho avaliar e questionar o regime da TA tendo em conta os seus objetivos. Não deixámos de apontar algumas falhas de regime que se apresentam como incoerências, mas, no entanto, consideramos que não põem em causa a previsão e existência desta tributação.

A TA pode ter um importante papel no combate à evasão fiscal, mas a sua legitimação à luz desta finalidade, exige a revisão do seu regime, para que a TA se torne sobretudo uma forma de reduzir a vantagem inerente da dedutibilidade das despesas.

Consideramos que, com maior a urgência, as taxas devem ser revistas pois apresentam-se bastante elevadas, levando a concluir que a TA possa ser sobretudo um imposto sobre as empresas, com mais relevância do que o próprio IRC.

Assim, o regime da TA deve ser harmonizado segundo a lógica da tributação das empresas, configurando-se predominantemente como um mecanismo de planeamento fiscal, mais do que como um imposto autónomo, um acréscimo ao IRC.

Bibliografia citada

Monografias

Abreu, José Carlos, “A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis”, *Vida Económica*, 2012.

Abreu, J.J Coutinho de, “Responsabilidade dos Administradores de Sociedades”, 2ª Edição, Almedina, 2010.

Afonso, A. Brigas, Afonso, Sérgio Brigas, “Os Impostos Especiais de Consumo (IEC)”, *in* Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, 2013.

Antunes, Francisco Vaz, Teixeira, Glória (coord.), “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude no Sistema Legal Português”, *in Estudos de Direito Fiscal-Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Almedina, 2006.

Araújo, Fernando Carreira de, Oliveira, António Fernandes, “A Dedutibilidade em IRC dos Encargos Fiscais com as Tributações Autónomas”, *in Cadernos Justiça Tributária*, n.º 3, Janeiro/Março 2014.

Basto, J.G. Xavier de, “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia”, *in Cadernos Ciência e Técnica Fiscal*, 1991.

Branco, Camilo Castelo, “A Queda dum Anjo”(1865), Publicações Dom Quixote, 2003.

Campos, Diogo Leite de, “Elisão Fiscal e Direito Civil” *in Estudos Comemorativos dos 10 anos da FDUNL*, Vol. I, Almedina, 2008.

Casimiro, Joana Vasconcelos, “A Responsabilidade dos Gerentes Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais”, Almedina, 2000.

Courinha, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário-Contributos para a sua compreensão”, Almedina, 2004.

Cunha, Paulo de Pitta, “O Sistema Fiscal no Limiar do Século XXI”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*, Vol. II, Almedina, 2000

Ernst & Young, SA, “O Novo IRC”, Almedina, 2013.

Ferreira, Rogério Fernandes, “Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. II, Almedina, 2010.

Frada, Ana Raquel, “A remuneração dos Administradores das Sociedades Anónimas - Tutela Preventiva e Medidas *ex post*”, Ribeiro, Maria de Fátima (coord.), in *Questões de tutela de credores e de sócios das sociedades comerciais*, Almedina, 2013

Franco, António L de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Vol. I, 4ª Edição, 2012.

Furlan, Anderson, “Planeamento Fiscal em Portugal”, in *Estudos em Memória do Professor. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol.III, 2011.

Gama, João Taborda da, “Ato Elisivo, Ato Lesivo - notas sobre a admissibilidade do combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Português”, in *Separata Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Volume XL, n.º 1 e n.º 2 Coimbra, 1999.

Gil, Teresa, “Pagamento Especial por Conta”, in *Fisco*, n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV.

Guichard, Raul, “Tópicos sobre Técnicas Legislativas”, in *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 17, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, 2010.

Justo, A. Santos, “Introdução ao Estudo do Direito”, 5.ª Edição, Coimbra Editora, 2011.

Lamorleitte, Thierry, Rassat, Patrick, “Stratégie Fiscale Internationale”, Maxima Laaurent du Mesnil Éditeur, 1993.

Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, “Aplicação de Medidas Anti-Abuso na Luta contra a Evasão Fiscal”, *in Fisco*, n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV.

Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, “Estudos de Direito Fiscal”, Almedina, 1999.

Machado, João Baptista, “Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador”, Almedina, 2007.

Martins, Elisabete Louro, “O Ónus da Prova do Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 2010.

Martins, Helena, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *in* Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, 2013.

Marques, Paulo, “O Elogio do Imposto - A Relação do Estado com os Contribuintes”, Coimbra Editora, 2011.

Mita Enrico de, “Appunti di Diritto Tributario”, 2ª Edizione, Dott. A. Giuffrè Editore, 1994.

Morais, Rui Duarte, “Sobre a noção de ‘Clausulas Anti-Abuso’ em Direito Fiscal”, *in Estudos jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco*, Vol. II, Coimbra Editora, 2006.

Morais, Rui Duarte, “Apontamentos ao IRC”, Almedina, 2007

Morais, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, 2012

Nabais, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina 1998.

Neumark, Fritz, “Principios de la Imposicion”, (título original: “Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik”), tradução por Luis Gutiérrez Andrés, 2ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, 4ª Edição, Almedina, 2013.

Pires, Manuel e Pires, Rita Calçada, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, 2012.

Pires, Rita Calçada, “Tributação Empresarial: diferenciar fiscalmente as pequenas e médias empresas das grandes empresas” in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. II, Almedina, 2010.

Portugal, António Moura, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra Editora, 2004.

Ribeiro, J.J. Teixeira, “O Sistema Fiscal na Constituição de 1976”, in *Separata do Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XXII, Coimbra, 1979.

Ribeiro, J.J Teixeira, “Lições de Finanças Públicas”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 1989.

Ribeiro, João Sérgio, “Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna”, in *Estudos em Memória do Professor. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol.III, 2011.

Ribeiro, Maria de Fátima “A Tutela dos Credores da Sociedade por Quotas e a Desconsideração da Personalidade jurídica”, Almedina, 2009.

Ribeiro, Maria de Fátima, “Os modelos de Remuneração dos Membros dos Órgãos de Administração das Sociedades Comerciais e as Comissões de Remunerações” in Pinto, José Costa Pinto (coord.), *A emergência e o futuro do Corporate Governance em Portugal*, Almedina, 2013.

Ribeiro, Nuno de Sampayo, “Regimes Fiscais Preferenciais”, Fisco, Lex, 2002.

Royo, Fernando Peres, “Derecho Financeiro e Tributario - Parte General”, 6ª Edición, Civitas, 1996.

Sanches, J.L. Saldanha, Matos, André “O Pagamento Especial por Conta de IRC: questões de conformidade constitucional”, in *Fiscalidade*, n.º 15, 2002.

Sanches, J.L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

Sanches, J.L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma do Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006.

Santos, Joana Patrícia de Oliveira, ”Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos - Análise do Artigo 24.º da Lei geral Tributária”, in Teixeira, Glória (coord), *Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Almedina, 2006.

Serra, Adriano Paes da Silva Vaz, “Provas (Direito Probatório Material)”, Lisboa 1962 (Trabalhos Preparatórios do Código Processo Civil).

Silva, José Manuel Braz da, “Os Paraísos Fiscais – Casos Práticos com Empresas Portuguesas”, Almedina, 2000.

Silva, Suzana Tavares da, “As taxas e a coerência do sistema tributário”, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2013.

Sousa, Miguel Teixeira de, “Introdução ao Direito”, Almedina, 2012.

Tavares, Tomás Castro, “Regime jurídico das despesas de representação. Anotação ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de Setembro de 2000” in *Fisco* n.º95/96, Abril de 2001

Tavares, Tomás Castro, “A dedutibilidade dos custos em sede de IRC”, in *Fisco* n.º 101/102, Janeiro de 2002.

Teixeira, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, 2ª Edição, Almedina, 2012.

Terra, Ben J. M., Wattel, Petter J., "European Tax Law", 6th Edition, Wolters Kluwer, 2012.

Torres, Anselmo, "Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta do IRC", *in Fisco*, n.º 107/108, 2003.

Vasques, Sérgio, "Manual de Direito Fiscal", Almedina, 2011.

Vasques, Sérgio, "O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo", *in Cadernos de IVA 2013*, Católica Tax, Almedina, 2013.

Vasques, Sérgio, "Os Impostos do Pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco", Almedina, 1999.

Xavier, Alberto, "Manual de Direito Fiscal", Almedina, 1974.

Xavier, António Lobo, "Enquadramento orçamental em Portugal: alguns problemas", *in Revista de Direito e Economia*, Ano IX, Janeiro/Dezembro 1983.

Xavier, Alberto, "Direito Tributário Internacional", 2^a Edição, Almedina, 2011

Internet

Almeida, Joana Cunha de, "Gratificações por Aplicação de Resultados - O novo referencial contabilístico e a Tributação Autónoma em IRC", 2007 *in*
http://www.plen.pt/uploads/Joana_d_Almeida__Artigo_FISCALIDADE.pdf.

Leaseplan e KPMG, "O Orçamento do Estado para 2014 e os impostos sobre veículos empresariais".*in*
http://www.leaseplan.pt/Documents_LPPT/ESTUDO_TA_SOBRE_VEICULOS_EMPR ESARIAIS_ENIs.pdf.

Martins, António Carlos, Ferreira, António M. (coord.), “Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal - Competitividade, eficiência e justiça do Sistema Fiscal”, 3 de Outubro de 2009 *in*

http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215_GPFRelatorioGlobal.pdf

OCDE, “Taxation and Small Business”, 1994 *in*

<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxationandsmallbusinesses.htm>.

Ramalho, João Magalhães e Neto, Serena Cabrita, “A Tributação Autónoma- Dos Bónus e outras Remunerações Variáveis Pagas a Administradores, Gerentes ou Gestores”, 2013 *in*

http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf.

Xavier, António Lobo (coord.) “Anteprojecto de reforma - uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego” *in*

<http://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20seaf%20rel%20final%20ante%20projeto%20reforma%20irc.pdf>.

- **Pesquisa documentos oficiais**

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>

<http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/>

<http://www.iapmei.pt/resources/download/mpme2010.pdf>