Centro de Estudos Jurídicos do Minho

CJT

03

Janeiro
Março
2014

CADERNOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

N.º 03 Janeiro/Março 2014 Trimestral € 15.00 ISSN 2128-9780

Artigos

03 | A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas
Fernando Carreira de Araújo
António Fernandes de Oliveira

25 | A reforma do IRC e o objetivo da redução do grau de litigiosidade fiscal
Rui Manuel Costa Bastos

36 | A coerência como principal causa de justificação das restrições às liberdades de circulação: tributação direta
João Sérgio Ribeiro

Anotações

46 | Assistência mútua e cooperação administrativa: intercâmbio comunitário de informação tributária – Ac. do TCA Sul de 23.10.2013, P. 1361/13, anotado por
Maria Odete Batista de Oliveira

65 | Informação de Jurisprudência Janeiro/Março de 2014
Dulce Neto
Jorge Lopes de Sousa
Paula Cadilhe
Tânia Carvalhais Pereira

Cejur
Centro de Estudos Jurídicos do Minho

A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas (*)

Esta reflexão propõe-se tratar do tema da relevância das tributações autónomas no apuramento da matéria tributável em sede de IRC. A conclusão a que se chegou é a de que nada (até 2013, inclusive) do ponto de vista do direito positivo afasta a dedutibilidade de tais encargos fiscais e de que nada do ponto de vista da coerência lógica do sistema aconselha ao afastamento desta dedutibilidade.

Sumário: A. A natureza jurídica da tributação autónoma: tributação (autónoma) sobre a despesa que não se confunde com o imposto sobre o rendimento ou lucro da empresa (IRC); ***i)*** O nascimento da tributação autónoma e como a Autoridade Tributária a percepcionou e vem percepcionando no seu confronto com o IRC; ***ii)*** As várias tributações autónomas existentes, o seu processo de contínua expansão e a busca de uma legitimação para as mesmas; ***iii)*** Síntese daquilo em que é possível assentar relativamente às várias tributações autónomas existentes; ***iv)*** O que pensam a doutrina e a jurisprudência no que respeita à natureza jurídica das tributações autónomas; **B.** A dedutibilidade fiscal do encargo com o imposto "tributação autónoma"; ***i)*** Aos encargos fiscais decorrentes das tributações autónomas aplica-se a regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais prevista no art. 23.º, n.º 1, alínea *f)*, do CIRC [1]; ***ii)*** Os encargos fiscais a que se aplica a excepção à respectiva dedutibilidade, prevista na alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC; ***iii)*** A controvérsia doutrinal que existiu sobre a (in)dedutibilidade da derrama municipal e o modo como foi dirimida confirmam também que, com respeito aos encargos fiscais com tributações autónomas, não se aplica a excepção, prevista na alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC, à regra fiscal da dedutibilidade dos impostos.

A. A natureza jurídica da tributação autónoma: tributação (autónoma) sobre a despesa que não se confunde com o imposto sobre o rendimento ou lucro da empresa (IRC)

i) *O nascimento da tributação autónoma e como a Autoridade Tributária a percepcionou e vem percepcionando no seu confronto com o IRC*

Antes de olhar à doutrina e à jurisprudência, olhe-se primeiro ao nascimento das tributações autónomas e, depois, ao seu conteúdo, para assim melhor determinar o *quid* sobre o qual incidem e a sua função (ou presumível função).

Elas têm sofrido um contínuo processo de expansão desde a reforma fiscal que entrou em vigor em 1989 (e que criou o IRC). Mas tiveram um (segundo) nascimento, no contexto deste sistema fiscal criado em 1989, e ele encontra-se no art. 4.º do DL n.º 192/90, de 9/6, que previu a exigência de montantes, a título de imposto, às empresas que incorressem em despesas não documentadas (ou confidenciais): teriam de entregar ao Estado 10% do valor dessas despesas, a título da dita tributação autónoma.

Ou seja, logo à nascença a tributação autónoma nunca teve que ver com, nunca foi, imposto sobre o rendimento da empresa, numa palavra, nunca foi IRC (ou IRS), e inicialmente, no seu nascimento, nem sequer foi colocada no código que regula o

(*) Por opção dos Autores o texto segue a grafia anterior ao novo acordo ortográfico.

[1] No silêncio do texto a legislação citada é aquela em vigor (redacção e numeração) em 31 de Dezembro de 2013.

IRC (ou o IRS). Estava, em consonância com a sua natureza substantiva, prevista num diploma diferente daquele que regula o IRC (ou o IRS).

Foi só 10 anos depois, com a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, que se optou por incluir a previsão das tributações autónomas no diploma que regula o IRC, sem que, evidentemente, isso por si só mudasse um milímetro que fosse da sua natureza: continuava a ser o que era, *i. e.*, uma tributação que não incide sobre o rendimento (lucro) da empresa, que não é imposto sobre o *rendimento* das pessoas colectivas (IRC).

Sucede, apenas, que a autoliquidação das tributações autónomas se faz por ocasião da autoliquidação do IRC e no mesmo modelo declarativo (no caso, modelo 22), embora separadamente do IRC. E nesse modelo declarativo comum, aliás, é a própria Autoridade Tributária, responsável pela sua formulação e concepção, quem coloca:

a) de um lado o IRC – cfr. o campo 358 (IRC liquidado) e os campos 361 e 362 (IRC a pagar / IRC a recuperar);

b) e do outro lado, mais abaixo, em campo próprio (e separado dos do IRC) as tributações autónomas – cfr. campo 365 (tributações autónomas).

A tributação autónoma não é, pois, IRC, e não o é reconhecidamente para a própria Autoridade Tributária, como se retira dos modelos declarativos por esta concebidos. O que é então e como se justifica a sua existência com a configuração (ou configurações) escolhida(s)? Antes de responder a isto é preciso constatar e olhar primeiro à pluralidade de tributações autónomas existentes, fruto da referida contínua expansão das mesmas.

ii) *As várias tributações autónomas existentes, o seu processo de contínua expansão e a busca de uma legitimação para as mesmas*

Um imposto, qualquer imposto, só se legitima enquanto tal quando assente num critério que o distinga de actos unilaterais de autoridade expropriativos (à sombra do monopólio legal da violência reservado ao Estado) do património. E é fundamental que o imposto se baseie em critério minimamente capaz de o distinguir de tais actos, ou de outro modo só será imposto no nome, no rótulo: no mais, na substância, corresponderá a uma expropriação sem indemnização ou a um confisco arbitrário de património. Em qualquer dos casos, realidades que, ao contrário dos impostos, são, e bem, constitucionalmente proibidas: cfr. arts. 2.º (princípio do Estado de direito democrático) e 62.º (garantia do direito à propriedade privada e proibição de expropriações sem justa indemnização) da Constituição da República Portuguesa (CRP).

As tributações autónomas não escapam a este escrutínio, não são imunes a esta exigência de que, enquanto imposições unilaterais e coactivas que visam uma apropriação patrimonial por parte do Estado, assentem em critério adequado que as legitime enquanto impostos ou outra qualquer realidade capaz de se sobrepor à referida garantia e proibição constitucionais.

No início, quando nasceram as primeiras tributações autónomas ([2]), a respectiva explicação aparentava ser, pelo menos nos seus grandes traços, relativamente simples de apreender. Como ensina Casalta Nabais ("Investir e tributar: uma relação simbiótica?", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. I, Almedina, 2013, p. 761), as tributações autónomas "(...) *começaram por se reportar a situações susceptíveis de elevado risco de evasão e fraude fiscais, como as relativas à tributação das despesas confidenciais e não documentadas, configurando as normas que as previam* (...) *normas que* (...) *tinham por função* (...) [a] *luta contra o crescente fenómeno de evasão e fraude fiscais. Todavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais*".

Com efeito, como se indica no projecto de Mestrado em Contabilidade de Carlos Emanuel Rego

([2]) Sobre este assunto veja-se a excelente síntese constante da decisão do colectivo arbitral proferida no processo n.º 7/2011-T, pp. 17 e segs. – publicada no *site* do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) – e em que foram árbitros o Juiz Conselheiro Brandão de Pinho, o Professor Manuel Pires e a Professora Ana Paula Dourado, sendo de referenciar ainda parecer inédito do Professor Eduardo Paz Ferreira e da Professora Clotilde Celorico Palma.

SILVA, de Dezembro de 2011 (disponível na biblioteca do ISCTE), a pp. 55 e 56 (com base em números disponibilizados pela Autoridade Tributária e constantes da Conta Geral do Estado), o crescimento da receita com as tributações autónomas passou, em apenas três anos, de 198 milhões de euros (em 2005) para 366 milhões (em 2008): praticamente dobrou em apenas três anos, passando, quase imperceptivelmente, de excepção (que é o estado em que se deveria manter, com conta, peso e medida) a regra (por sinal cega, como se tentará mostrar adiante).

Significativo é também o volume de receitas das tributações autónomas entre 2008 e 2010 – 366, 371 e 360 milhões de euros, respectivamente – e o comportamento das receitas do PEC (pagamento especial por conta): numa queda de 105 milhões de euros em 2008 para 30 e 36 milhões de euros em 2009 e 2010. Queda a que as tributações autónomas foram imunes por nada terem que ver, justamente, com a tributação dos lucros ou rendimentos da empresa, ou sequer com o volume de negócios da mesma.

Regressando a CASALTA NABAIS, a propósito de uma das últimas tributações criadas nesta sede, escreve o ilustre Professor (*op. cit.*, p. 761) que "(...) *algumas dessas tributações se encontram sujeitas a taxas relativamente elevadas, como é o caso das incidentes sobre as indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações dos gestores, administradores ou gerentes, sujeitas a uma taxa de 35%*". Prossegue mais à frente (p. 762) com a seguinte apreciação relativamente às tributações autónomas: [u]*ma série de situações que nos leva a concluir que, ao lado do IRC* (...) *se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que a sustente, a tributação das empresas. O que se nos afigura de todo inadmissível.*" (3).

Olhemos então este processo de contínua expansão das tributações autónomas. Focando-nos só na evolução do regime de tributações autónomas a partir da reforma fiscal que entrou em vigor em 1989 (e que criou o IRC), estava em causa inicialmente, com a criação desta tributação, apenas exigência de montantes, formalmente a título de imposto, às empresas que incorressem em despesas não documentadas (ou confidenciais): teriam, como já se mencionou *supra*, de entregar ao Estado 10% do valor dessas despesas, a título da dita tributação autónoma (cfr. art. 4.º do DL n.º 192/90).

Adicionalmente, o alvo destas tributações autónomas desencadeava também esta outra penalização ou consequência fiscal: indedutibilidade das despesas em causa para efeitos de determinação do lucro tributável [actual art. 45.º, n.º 1, alínea *g)*, do CIRC].

A finalidade destas consequências ou medidas fiscais será apreensível sem esforço: combate à evasão fiscal (as despesas confidenciais, se não fossem tributadas por este meio, não o seriam por mais meio nenhum, se se ignorar que a sua indedutibilidade em IRC já corresponde a uma tributação); combate, nomeadamente, à economia paralela ou subterrânea (que, entre outros malefícios, evade o imposto) que a efectivação de despesas sem a respectiva documentação facilita, promove ou auxilia (cfr. RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, p. 203; HELENA MARTINS, "O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas", in *Lições de Fiscalidade*, p. 281); e combate à distribuição oculta (e que assim escaparia à tributação) de lucros aos sócios da empresa societária (cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Almedina, 2012, p. 543).

No mesmo diapasão, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que «[n]*o fundo, não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas –, mas da substituição de uma tributação de rendimentos "implícitos" de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente*» (*Fiscalidade*, 5.ª ed., Areal Editores, p. 271) (4).

(3) Este Autor desabafou mais recentemente e mais genericamente que se é para não fazer caso do princípio da tributação do rendimento real mais vale acabar com essa prescrição constitucional ("Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição?", in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 1, Julho-Setembro 2013, pp. 23 e segs.).

(4) Assim não parece pensar o legislador em 2014, que à boleia da reforma do IRC aumentou a tributação autónoma das viaturas ao que parece (ou foi pretextado) para incentivar o seu oferecimento à tributação em IRS como rendimento em espécie.

Está claro que, assim sendo, as pesadas consequências fiscais associadas (actualmente a taxa de tributação autónoma sobre as despesas não documentadas é já, no mínimo, de 50% – cfr. n.º 1 do actual art. 88.º do CIRC) deveriam ser afastadas sempre que, embora por qualquer razão a despesa não tivesse sido documentada nos termos legais, a natureza e o destinatário da mesma fossem perfeitamente identificados de modo inequívoco pelo contribuinte que suportou essa despesa, ou, no mínimo, sempre que se demonstrasse que este identificado fluxo havia sido sujeito a tributação nos termos gerais.

Daí também a utilidade prática da distinção entre despesa não devidamente documentada e despesa confidencial, sendo que esta última, para além de não documentada, mantém secreto o destinatário da quantia que consubstancia a despesa: cfr. o Ac. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferido em 18/2/2009, no P. 600/08; e o Ac. do STA de 7/7/2010, proferido no P. 204/10.

Como bem viu o colectivo arbitral que proferiu a decisão – publicada no *site* do CAAD – no processo n.º 7/2011-T, que a este propósito escreve, a certa altura, depois de aludir ao carácter inilidível da presunção subjacente a esta tributação autónoma, o seguinte (cfr. a sua p. 33): "[s]*e se pretende atingir os rendimentos auferidos pelo beneficiário, através da tributação autónoma, o princípio da proporcionalidade exigiria aqui também a possibilidade de demonstrar que o beneficiário declarou tais rendimentos*".

O passo seguinte na evolução das tributações autónomas foi criar duas novas grandes categorias de despesas sujeitas a este tributo (Lei n.º 30-G/ /2000, de 29/12):

a) as despesas que tenham beneficiado pessoas ou entidades localizadas em zonas de baixa tributação;

b) as despesas de representação e os encargos com viaturas (entre outras despesas estatisticamente menos importantes), e mais tarde (Lei n.º 55-B/2004, de 30/12) os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço de entidade patronal.

A primeira das novas categorias tem finalidade idêntica à da incidência sobre despesas não documentadas: combate ao abuso (que poderá em certas configurações representar evasão fiscal pura e dura), neste caso ao abuso traduzido em desvio de fluxos ou rendimentos para zonas de baixa tributação com o único objectivo de furtá-los à tributação que seria aplicada em Portugal (e que não é substituída por tributação na residência do beneficiário do fluxo, pois trata-se de territórios de nula ou baixa tributação) (cfr. Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, p. 204).

Mas vem com uma válvula de escape que torna a medida conforme ao princípio da proporcionalidade *e lhe retira o carácter* (que em direito fiscal arrasta consigo a inconstitucionalidade) *de presunção inilidível*: à empresa que suporta a despesa (e a tributação autónoma, a uma taxa base mínima de 35%, podendo chegar aos 55%) é dada a oportunidade de provar que tal encargo corresponde a operações efectivamente realizadas e não tem um carácter anormal ou um montante exagerado (cfr., na redacção e numeração actuais, o n.º 8 do art. 88.º do CIRC).

A segunda das novas categorias representa uma novidade qualitativa: está em causa fazer incidir tributação autónoma sobre despesas de representação e encargos com viaturas por se entender que tratando-se de consumos do tipo promíscuo (no sentido que tanto podem servir finalidades empresariais quanto podem de facto estar apenas a servir necessidades pessoais do trabalhador da empresa) se justificaria também adicionalmente, para além dos controlos, restrições e limites à sua dedutibilidade [cfr. arts. 34.º, n.º 1, alínea *e)*, e 45.º, n.º 1, alíneas *f)*, *h)* e *i)*, todos do CIRC, na numeração actual], a tributação da própria despesa em si mesma (tributação autónoma), em substituição da tributação na esfera pessoal do trabalhador.

Rui Duarte Morais (*Apontamentos ao IRC, cit.*, p. 204) fala em "(...) *tributar, por uma "via indirecta", a vantagem que do uso de tais viaturas poderá resultar para terceiros (nomeadamente gerentes, administradores, funcionários, etc.). Daí que não haja lugar à tributação autónoma na medida em que tais vantagens sejam tributadas na esfera destes*", o que representa mais uma cláusula de salvaguarda que assegura a proporcionalidade da norma. E Helena Martins ("O imposto sobre o rendimento das pessoas colecti-

vas", in *Lições de Fiscalidade*, p. 281) fala, no mesmo diapasão, a propósito das ajudas de custo e dos encargos com viaturas, em situações em que "(...) *poderão ser atribuídos verdadeiros rendimentos aos trabalhadores sem a correspondente tributação em IRS (caso das ajudas de custo e dos encargos com viaturas)*".

Afirma ainda HELENA MARTINS (*op. cit.*, p. 281) que no caso das despesas de representação a razão para a tributação autónoma estaria na dificuldade em "*aferir, com segurança, da indispensabilidade do gasto à luz do art. 23.º* [do CIRC]". Ora, com o devido respeito, esta razão nunca é suficiente para legitimar uma tributação autónoma; como é bom de ver esta razão satisfaz-se, e satisfaz-se maximamente, com a prescrição *a priori* da indedutibilidade total ou parcial da despesa ou gasto em causa, pelo que usar também de tributações autónomas com base nesta razão é ir além do que ela sustenta ou suporta, o mesmo é dizer, não é proporcional (por ausência também, aliás, de alternativa): as despesas de representação legítimas não são rendimento em espécie, e as ilegítimas, no sentido de "não indispensáveis", não devem ser custo, sem necessidade de acrescentar a este efeito a sujeição cumulativa a tributação autónoma.

Prosseguindo, também aqui (à semelhança do que sucedia com as despesas não documentadas) o legislador não admitiu prova em contrário, *i. e.*, não admite que o contribuinte prove inequivocamente que estas ou aquelas despesas de representação, por exemplo, tiveram finalidade empresarial: a suspeita é generalizada e não admite prova em contrário [relativamente ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) o legislador francês usou a mesma técnica com respeito a despesas de representação, no que foi censurado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) – cfr. o caso *Ampafrance*, proc. C-177/99].

E não admitiu num contexto em que o novo tipo de despesas aqui em causa nada tem que ver com a situação, digamos limite, das despesas não documentadas: estão em causa despesas perfeitamente determinadas, com respeito às quais se sabe quem forneceu o bem e serviço e quem o utilizou dentro da empresa. Representa, pois, esta nova tributação autónoma, um passo mais no plano inclinado que nos haveria de trazer onde estamos hoje (e porventura por aí não se ficará o legislador fiscal, sob a inspiração da Autoridade Tributária, como se comprovou recentemente à boleia da reforma do IRC que entrou em vigor em 2014) a respeito das ditas tributações autónomas.

Este pisar do risco, sem válvulas de escape, seria *porventura* justificado por razões de praticabilidade de que nos falam, genérica e abstractamente, Autores como CASALTA NABAIS ["(...) *princípio da praticabilidade, que conduz à exclusão não só das soluções impossíveis de levar à prática mas também das soluções economicamente insuportáveis*" – *Direito Fiscal, cit.*, p. 165] e DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, citando e seguindo CASALTA NABAIS (*Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, pp. 115 e 146 e segs.)? Parece-nos antes que a ausência de válvula de escape fará incorrer esta tributação autónoma em violação da proibição do excesso, de que também fala CASALTA NABAIS justamente enquanto limite ao que o legislador pode fazer à sombra do princípio da praticabilidade (*op. cit.*, p. 165).

E não se julgue que sublinhar isto é de somenos: mesmo com respeito ao caso limite das despesas não documentadas, *a tributação autónoma é praticamente uma originalidade portuguesa* (a excepção será a Nova Zelândia e a Austrália, que aplicam, ou pelo menos já aplicaram, tributação autónoma, não sobre despesas não documentadas, mas sobre certas – não todas – vantagens acessórias ou *fringe benefits*, como seja a atribuição de viaturas aos trabalhadores, etc. – cfr. MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA, "Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 374, pp. 24 a 26 e 48; e STEWART J. MCCULLOCH e J. GRANT WESTON, "International tax aspects of deferred remunerations", in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 85b, 2000, p. 639) *em termos de direito comparado* (só muito recentemente se encontram algumas realidades parecidas lá por fora, mas mesmo aí com o carácter de medida temporária que não ultrapassa um ano, e normalmente incidente apenas sobre remunerações do sector bancário, como se verá melhor adiante), como relata a citada decisão arbitral proferida no processo n.º 7/2011-T (cfr. pp. 21 e 22), sendo que nos outros países as soluções passam exclusiva-

mente pela tradicional indedutibilidade fiscal e pelas sanções que se justifiquem no caso concreto (que não, adicionalmente, por mecanismos de funcionamento automático e por arrasto, como o da nossa tributação autónoma) (cfr. a referida decisão arbitral).

Acaba, aliás, a referida decisão arbitral por chegar à seguinte síntese descritiva e conclusiva (cfr. a sua p. 34): "(...) *numa escala que tenha em conta o método directo* [tributação do rendimento real na sua maior pureza], *os métodos indirectos* [ou indiciários] *e as tributações autónomas que o CIRC potencia, o método directo é a regra, subsidiariamente aplicam-se os métodos indirectos, se estiverem verificados os seus pressupostos, e as tributações autónomas aparecem nesta escala como o regime de mais duvidosa conformidade com as regras materiais constitucionais*". E tem esta síntese em mente, note-se, apenas a tributação autónoma com carácter à primeira vista mais legítimo: a que incide sobre as despesas não documentadas.

Prosseguindo, a escalada das tributações autónomas portuguesas não se ficou por ali. Para além de sucessivos aumentos de taxas em anos também sucessivos (nas leis do orçamento do Estado para 2009, 2010 e 2011 – Lei n.º 64/2008, de 5/12, Lei n.º 3-B/2010, de 28/4, e Lei n.º 55-A/2010, de 31/12), a tributação autónoma foi alargada a novas categorias de despesas e a certas distribuições de lucros.

Assim é que o DL n.º 192/2005, de 7/11, introduziu mais uma tributação autónoma (à taxa de 20%), agora sobre lucros distribuídos a entidades isentas de IRC (ou que beneficiem de isenção relativamente aos rendimentos de capitais, *maxime* dividendos) quando o tempo de detenção da participação por parte desta não seja de pelo menos um ano. Ao contrário das tributações autónomas que temos vindo a elencar (e ao contrário daquelas de que ainda falta falar), esta tributação autónoma não incide sobre uma despesa, mas antes sobre um dividendo recebido de uma sociedade de que se detêm participações por um curto espaço de tempo. Mas também não incide sobre o lucro, também abstrai do rendimento "lucro", porquanto o auferir da receita "dividendo" não significa que a entidade em causa apurou um resultado positivo no exercício em causa. Pode ou não ter apurado, sendo que o dividendo é apenas uma componente – artificialmente separada de tudo o resto para efeitos de incidência desta tributação autónoma – do processo de apuramento do resultado fiscal da entidade em causa.

Esta é mais uma categoria de tributação autónoma que se pode enquadrar na classe das que visam combater comportamentos abusivos no plano do planeamento fiscal (a par das tributações autónomas sobre pagamentos a entidades residentes em zonas de baixa tributação, embora aí possam estar também em causa ilícitos fiscais relacionados com a ocultação do beneficiário último da despesa): combate à transmissão oportunista (de curto prazo) da participação social que é parqueada transitoriamente junto de entidade isenta para efeitos de recepção de dividendo a ser distribuído (lavagem do dividendo), fazendo assim com que não haja tributação efectiva sobre os dividendos (cfr. RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC, cit.*, p. 204; ou HELENA MARTINS, "O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, *cit.*, p. 283).

Ou de outra perspectiva mais completa, combate à transformação abusiva de dividendos em mais-valias (actuais ou – preço de re-aquisição mais baixo, expurgado do valor do dividendo entretanto distribuído – futuras), aproveitando de regime eventualmente mais favorável das mais-valias no caso concreto e usando como *pivot* na operação uma entidade isenta em sede de dividendos.

Sem querer perder mais tempo com esta nova categoria, sempre se dirá que quem sofre esta tributação autónoma é quem a deve sofrer (contrariamente ao que se passa com algumas outras tributações autónomas): a entidade isenta, que recebe o dividendo da participação que adquire e detém por curto espaço de tempo (cfr. o preâmbulo do DL n.º 192/2005, de 7/11, que introduziu esta nova tributação autónoma), pela sua cumplicidade no mecanismo de evasão proporcionado por uma compra e venda. E sempre se dirá também que, mais uma vez, a função desta tributação autónoma nada tem que ver com o IRC e respectiva função (aliás, em sede de IRC esta entidade mantém a sua isenção, o que diz bem da autonomia do imposto *tributação autónoma* – como o próprio nome indica, aliás – face, designadamente, ao imposto *IRC*), *i. e.*, nada tem que ver

com a função de tributar o lucro/rendimento da entidade isenta que recebe o dividendo – tem apenas que ver com tributar o combate ao planeamento fiscal abusivo com o qual a entidade isenta se terá prestado a colaborar "emprestando" ou "alugando" a sua isenção para efeitos de recepção de dividendos.

Nesta sua espiral criadora em sede de tributações autónomas, ainda não foi desta que o legislador se ficou por aqui, tendo criado ainda mais duas categorias de tributação autónoma. A primeira foi introduzida pela Lei n.º 100/2009, de 7/9, que à boleia do ambiente internacional que então se vivia sujeitou a tributação autónoma à taxa punitiva de 35%, o valor das (despesas com) indemnizações devidas quando se verifique a cessação das funções de administrador (ou gestor público, ou gerente), não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, e as indemnizações por rescisão de contrato antes do termo (para aquelas mesmas categorias profissionais) na parte em que excedam o valor das remunerações que ainda seriam devidas até final do referido termo.

Quer isto dizer que, se, por exemplo, a pessoa A contratar com a sociedade B como condição do exercício do cargo, ser-lhe-á devida uma indemnização de X caso o exercício das suas funções seja interrompido antes do fim do prazo previsto, tal indemnização originará, para além do que houver a pagar em sede de IRS nos termos gerais, um imposto equivalente a 35% do seu montante, da responsabilidade de quem suporta esse encargo (a empresa).

O que poderá justificar esta pesada, e discriminatória, interferência dos impostos com liberdade de gestão empresarial e de auto-determinação que a liberdade de iniciativa privada e a garantia constitucional da propriedade (privada) promovem e garantem? Que tem que ver o legislador fiscal com o equilíbrio a que duas partes livres, adultas e sofisticadas – administrador e sociedade – chegaram na negociação dos termos e condições a que submeterão as suas relações? Note-se que o legislador português não teve em vista as empresas onde o Estado ou outras entidades públicas exerciam uma influência dominante ou substancial e onde, consequentemente, muitos cargos de administração são preenchidos de acordo com critérios muitas das vezes completamente alheios aos interesses da empresa enquanto tal, e onde está em causa o dinheiro dos contribuintes. Não, o legislador português optou por meter tudo no mesmo saco, visando todas as empresas, incluindo aquelas que são privadas e assim se comportam e são na forma e na substância.

Em princípio nada justifica tal sorte de interferência. A não ser que haja no plano dos factos ou das práticas uma outra realidade que desminta o equilíbrio que à partida é de presumir entre a sociedade e o seu administrador ([5]) e, adicionalmente, o Estado tenha uma causa específica de legitimidade para promover activamente o desfazer desse dito (assim percepcionado) desequilíbrio.

A origem geográfica dos ataques aos *golden parachutes* (paraquedas dourados) é bem conhecida: está no mundo anglo-saxónico, especialmente norte-americano, e mais latamente nos países onde há importantes praças financeiras que de alguma forma estejam ligadas e tenham também servido de câmara de repercussão ao novo modo desregulado e adepto do risco quase sem limites (na busca de um crescimento ilimitado e acelerado dos lucros) que até recentemente caracterizou as duas últimas décadas do sector bancário e financeiro dos países mais desenvolvidos do mundo dito ocidental.

As causas do ataque são também conhecidas de todos: as coisas acabaram por correr mal na nova era da desregulação bancária, sendo que a opinião pública ficou muito justamente chocada quando se apercebeu que bancos intervencionados, bancos que teriam caído não fosse o dinheiro dos contribuintes (e o consequente aumento do endividamento dos Estados/aumento dos impostos), pagavam em alguns casos compensações, designadamente de fim

([5]) Ou que haja razões para presumir que assim tenderá a ser, sendo disso exemplo a situação em que o administrador é acionista relevante da sociedade no contexto das chamadas gratificações de balanço [cfr. art. 45.º, n.º 1, alínea *n)*, do CIRC: "*Não são dedutíveis* (...) *os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam*"].

de contrato, aos administradores que os levaram até à pré-falência, como se nada tivesse acontecido, *i. e.*, de modo totalmente desligado dos resultados, visíveis para todos, de muitos anos num constante acumular de riscos e do engendrar de novos meios (mais alavancagem) de modo a aumentar a exposição ao risco (de ganhos... e de perdas). Assistimos porém a que mais do que a pressão fiscal é a pressão jornalística e social que constitui o meio mais eficaz na luta contra este estado de coisas (esta desregulação), como se tem visto na União Europeia e nos EUA com o acordar da supervisão sobre o sector financeiro da sua hibernação.

E Portugal e os bancos portugueses? De que modo participaram, e qual o seu papel, nessa especulação desenfreada? Tivemos infelizmente um banco que custou horrores aos contribuintes portugueses – e ainda está a custar –, o BPN, mas o que aí se passou tem que ver com comportamentos muito específicos daquele banco acompanhados de um "olhar para o outro lado" das instituições responsáveis do Estado português (o Banco de Portugal).

E o resto? Fica a pergunta em aberto, na certeza de que, ao contrário do que se passou por exemplo na Islândia, e mesmo na Irlanda (embora seja de relembrar que estes países e respectivos sectores bancários foram no essencial vítimas do pecado da gula, que não promotores/criadores dos chamados "produtos tóxicos"), já para não falar em Londres ou Nova York, a contribuição para, e responsabilidade na, crise internacional, de Portugal e do seu sector bancário (que inevitavelmente os acabou por afectar também, para além de causas mais específicas como o excessivo endividamento improdutivo do Estado português), mesmo enquanto (meros) retalhistas de produtos tóxicos concebidos lá fora, foi insignificante, para não dizer nenhuma (tirando, eventualmente, o caso de um pequeno banco, marginal no contexto do sistema financeiro português: o BPP).

E que dizer das outras empresas fora do sector bancário (*v. g.*, do sector industrial?), e respectivos administradores? Tiveram papel na criação da crise? Puseram em risco o dinheiro dos contribuintes? Foram salvas pelo dinheiro dos contribuintes? Foram de algum modo intervencionadas pelo Estado, com ou sem justa causa? A resposta é não a todas estas perguntas.

Ou, pelo contrário, a sua única relação com a crise está em estarem a pagar (como muitos outros) a conta via aumentos das taxas de tributação dos rendimentos (e aumento dos juros que lhe são cobrados pelo sector financeiro), incluindo a criação de sobretaxas em IRC, como a derrama estadual ([6])? A resposta é sim, a esta última pergunta. Então que razão poderá justificar que se castiguem fiscalmente (e adicionalmente, comparativamente com a generalidade dos outros contribuintes) estas empresas quando (é o único pretexto usado) os termos patrimoniais da cessação de contratos com os seus administradores ou gestores não se encaixem no modelo A ou B? Que tem o Estado que ver com isso, para mais num contexto em que nem sequer em abstracto ou preventivamente isso se poderia tentar justificar uma vez que estas empresas (juntamente com prestadoras de serviços, a maioria) não exercem actividade na área bancária (não representam por definição qualquer risco sistémico)?

Esta atitude do legislador é tanto mais censurável e injustificável porquanto o Estado legislador foi um activo promotor de *golden parachutes* (no sentido de remunerações pós exercício do cargo) fazendo uso de recursos directa ou indirectamente públicos (de todos os contribuintes): situações de reforma dourada de que beneficiam ex-titulares de cargos públicos, como os deputados à Assembleia da República, autarcas e até mesmo titulares de cargos de direcção em empresas de capitais públicos ou em pessoas colectivas de direito público (é público e notório o caso da Caixa Geral de Depósitos e do Banco de Portugal), e que nos tempos mais recentes se procurou reverter por razões de óbvia justiça e higiene política.

É certo que agora (mas não ainda em 2009, quando se lembrou da tributação autónoma agora em análise) o Estado pode dizer que, pelo menos *parcialmente*, está a tentar corrigir a situação apli-

([6]) O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em declarações prestadas na Assembleia da República em 20/11/2013, revelou que as maiores empresas pagaram 80% do acréscimo da receita do IRC.

cando, justamente, tributações adicionais às reformas douradas. O problema é que o faz, *mais uma vez*, abrangendo, para além dos casos em que isso se poderia justificar, uma série de outros (numa tentativa de diluir responsabilidades) em que isso não tem qualquer justificação, metidos no mesmo saco sem critério e sem justificação possível, como seja o caso da sujeição à contribuição extraordinária de solidariedade de poupanças privadas integrantes das condições de trabalho combinadas entre empresa e trabalhador, e representativas de uma vida inteira de trabalho (por oposição a alguns anos de exercício de um cargo), que não geraram, pois, quaisquer encargos públicos.

E chegamos à última das tributações autónomas concebidas pela imaginação do legislador português, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4 (Orçamento do Estado para 2010). Como é sabido, no contexto da crise financeira internacional que afectou sobretudo o mundo ocidental, países houve que implementaram uma tributação penalizadora sobre bónus auferidos no sector bancário ou, mais latamente, financeiro. Assim sucedeu, por exemplo, no Reino Unido, em que se instituiu, para vigorar entre Dezembro de 2009 e Abril de 2010, o denominado *bank payroll tax*, cuja taxa era de 50% e se aplicava *exclusivamente* a bónus atribuídos a alguns colaboradores do *sector bancário*.

Em França, por seu turno, instituiu-se medida com campo de aplicação similar: aplicável exclusivamente ao sector bancário/financeiro e apenas em 2009, cuja taxa era também de 50%, e incidindo sobre a parte do bónus que excedesse € 27 500.

Estes exemplos (europeus, para mais) francês e inglês são importante porque o Relatório do Orçamento do Estado para 2010, onde se introduziu a tributação dos bónus também aqui em causa, invoca unicamente a experiência e exemplo desses países, no que respeita às tributações autónomas introduzidas em 2010 por Portugal.

E aqui estamos, pois, perante dois países com praças financeiras importantes no contexto mundial, cujo sector financeiro teve certamente uma responsabilidade incomparável, quando se contrasta com o português, na crise financeira internacional, mas que, não obstante esta enorme diferença com Portugal, introduziram uma tributação penalizadora, melhor dizendo, discriminatória, *apenas* contra bónus de certo sector muito específico *e por período muito curto* (um ano no máximo – caso francês).

Apenas sobre bónus do sector bancário porque como está bom de ver a haver alguma justificação para esta tributação adicional, discriminatória, que interfere com a liberdade de relacionamento entre accionista (directamente ou através da comissão de remunerações) e administradores (e, indirectamente, quadros e altos quadros, por exemplo), ela só funciona com respeito *(a)* ao sector de actividade com responsabilidades na crise financeira internacional e que *(b)* foi destinatário de auxílios com dinheiros públicos.

E transitório porque os pecados de ontem não têm projecção ou reflexo indefinidamente no futuro (perspectiva de sinalagma: vais ser tributado – o que te for pago vai ser tributado – agora pesadamente porque em razão da proximidade temporal é legítimo presumir que também és responsável pela crise em que mergulhou o sector financeiro), para além de que em grande medida foram também propiciados por um ambiente regulatório e de supervisão laxista por parte do Estado, que, entretanto, inverteu (espera-se) o rumo, sendo essa a resposta estrutural (fiscalização e supervisão de qualidade) – que não as tributações discriminatórias – de que carecem os problema de funcionamento do sector financeiro: que o Estado cumpra as suas funções (e não que as substitua por tributações discriminatórias, muito menos tributações discriminatórias por tempo indefinido de carácter oportunista, *e menos ainda* aplicáveis fora do sector financeiro).

No que respeita a estas tributações autónomas sobre despesas com bónus de administradores ou gestores e sobre despesas com indemnizações aos mesmos na cessação das suas funções, é curioso notar ainda que enquanto com respeito às restantes tributações autónomas se encontra na doutrina acima revisitada uma tentativa de justificação para quase todas elas, em contraste, quando se chega à tributação autónoma sobre bónus, ou sobre indemnizações por cessação de funções de administradores, gerentes e gestores, o que há em geral é um silêncio relativamente à sua justificação.

Silêncio que nalguns casos será explicável pela anterioridade da obra doutrinária relativamente a essas tributações (RUI DUARTE MORAIS, *op. cit.*), mas que nos outros (cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, cit.*, pp. 543 a 545; JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO, *Fiscalidade*, 5.ª ed., Areal Editores, 2011, pp. 271 e segs.; DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 513 e segs.) será sinónimo (não se encontra outra explicação) de um compasso de espera enquanto não afloram à mente (ou se afasta definitivamente a possibilidade de aflorarem) causas razoavelmente legítimas para a instituição desta tributação especial (e pesada) que é a tributação autónoma sobre este tipo de despesas (que nenhum problema de evasão fiscal ou de promiscuidade de usos suscitam: são assumidamente o que são e, como tal, sujeitas a IRS – e às respectivas taxas progressivas superiores já a 50% – na esfera do beneficiário nos termos gerais, sem dificuldade prática de espécie alguma).

CASALTA NABAIS já veio entretanto dar indicação de que, em contraponto com a apreensibilidade do fundamento (causa legítima de diferenciação das despesas aí em causa) das tributações autónomas tradicionais em Portugal (*maxime* despesas não documentadas, encargos com viaturas e despesas de representação), outras há, mais recentes, entre as quais se incluirão as incidentes sobre os bónus e indemnizações a administradores e gestores, que estão a transformar a tributação autónoma numa tributação anómala sobre as empresas sem qualquer fundamento racional (cfr. os trechos, atrás transcritos, de CASALTA NABAIS, em "Investir e tributar: uma relação simbiótica?", pp. 761 e 762). E em "*Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?*", *cit.*, p. 34, conclui mesmo que, em face do constante desrespeito, sem consequências, pelo princípio da tributação do rendimento real, mais vale eliminá-lo (entre outros) da Constituição.

A excepção a este estado de coisas na doutrina será (porventura não surpreendentemente) HELENA MARTINS ("O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas", *cit.*, pp. 283 e 284), não por apresentar propriamente uma hipótese justificativa constitucionalmente aceitável, mas por propor que a intenção do legislador será coarctar a atribuição de indemnizações de montante considerado excessivo. Mas então, pergunta-se: se o legislador acha que o pode fazer, porque não as limita expressa e directamente (assim fez com respeito aos gestores públicos, no art. 37.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 – Lei do Orçamento do Estado para 2013)? A resposta estará em que isso não traria receita fiscal adicional, donde a conclusão de que assim sendo a finalidade será afinal de contas essencialmente reditícia, tudo o resto não passando de pretextos, ou *window dressing*, como se lhe chama na literatura anglo-saxónica, para melhor disfarçar e esconder o verdadeiro e único objectivo.

E já agora, admitindo a benefício de raciocínio que a real finalidade da lei seja a pressuposta por HELENA MARTINS, por que razão o juízo relativamente ao excesso não é estendido a todo o tipo de rendimentos, incluindo remunerações fixas, remunerações de outras categorias profissionais, incluindo altos quadros, mais-valias, juros, dividendos, prémios de jogos, pensões acumuladas, etc.? Porquê a discriminação dos rendimentos de administradores (no caso agora em análise, sob a forma de indemnização), para mais quando os mesmos nenhum peso constituem para os contribuintes (pesam apenas aos accionistas, que dispõem do poder de não aprovar as contas do exercício e censurar a administração) – ao contrário das pensões não suportadas por descontos actuarialmente calculados de acordo com os rendimentos a pagar, por exemplo –, pelo menos quando estão em causa, como no caso, empresas fora do sistema financeiro auxiliado pelo Estado/ /contribuintes?

A propósito dos bónus de administradores, gerentes e gestores (a que se aplicam as considerações acerca da discriminação negativa/desigualdade de tratamento que acima se fizeram), a mesma Autora parece apontar como finalidade da medida de tributação autónoma o "perigo" de desligamento dos resultados da sociedade nos anos seguintes ao da atribuição do bónus ([7]). Mas se assim fosse, a con-

([7]) Veja-se ainda a incongruência da solução legal ao permitir a dedução fiscal do montante do bónus na sua totalidade quando a empresa difira 50% do seu montante por três anos, em contraponto com as gratificações de balanço em que se exige o

firmação de facto de que nos anos seguintes ao do bónus tudo correu bem deveria permitir desfazer a tributação autónoma inicialmente aplicada, mesmo que contratualmente o bónus não tivesse sido atribuído sujeito a essa condição ([8]). Acresce que se realmente fosse esse o objectivo, a medida adequada (se realmente isso fosse considerado constitucionalmente legítimo) seria a lei negar efeito à deliberação de atribuição do bónus quando esta não obedecesse àquilo que alguém sentado numa cadeira de um qualquer gabinete resolveu que seria a fórmula universal de desenho do regime dos bónus para todas as empresas e situações (planeamento centralizado e sob a autoridade do legislador, como era apanágio das velhas economias planificadas para lá da cortina de ferro).

É porque não é esse o objectivo que não se faz isso, que é muito mais simples, directo e (no primeiro caso – desfazer da tributação autónoma caso se confirme a boa *performance* nos anos vindouros) equilibrado. O objectivo é, como está bem de ver, puramente reditício (o resto é pretexto), daí a solução de tributar (e pesadamente) em vez de limitar (até porque limitar indiscriminadamente, sem causa justa, tornaria ainda mais patente a inconstitucionalidade da medida). E é um objectivo reditício consubstanciado numa pesadíssima e discriminatória (aplicação apenas a despesas com remunerações variáveis a uma categoria profissional isolada) tributação adicional.

Mais uma vez, porque não se aplica isso também a remunerações *fixas* de administradores e gestores públicos? E porque não se aplica a outros trabalhadores especializados ou outros quadros altamente remunerados? E porque não se aplica isso também, por exemplo, a dividendos e mais-valias (designadamente quando auferidos(as) por accionistas de controlo) que se obtêm hoje mas que se não sabe em geral se serão confirmados/justificados pelo desempenho da empresa amanhã? Porque é que a fiscalidade dedicou um súbito interesse ao amanhã restritivamente a certos rendimentos de hoje do administrador, num certo sentido contrariando o princípio da especialização dos exercícios? Por razão nenhuma, está-se em crer, por puro oportunismo relacionado com uma certa imagem negativa que, oriunda sobretudo do estrangeiro e do sector bancário, se instalou com respeito ao papel dos administradores (no sector financeiro) na crise financeira global: aproveitou-se isso para saltar de administrador ou gestor *no sector financeiro*, para administrador ou gestor, *ponto*.

A finalidade é, pois, essencialmente reditícia (por oposição a extra-fiscal, sendo que as finalidades extra-fiscais apregoadas seriam, se constituíssem referenciais ou objectivos constitucionalmente imponíveis pelo Estado, muito melhor servidas por normas que nada têm que ver com a tributação), como bem se apercebeu já CASALTA NABAIS ("Investir e tributar: uma relação simbiótica?", *cit.*, p. 761): "[t]*odavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais*".

iii) *Síntese daquilo em que é possível assentar relativamente às várias tributações autónomas existentes*

As tributações autónomas, ao contrário do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, não incidem sobre o seu lucro. Isto é um facto reconhecido por todos, como se tentou mostrar *supra*. E, agora pela positiva, todas, à excepção de uma, incidem sobre despesas, incorridas por pessoas singulares (no âmbito da sua actividade empresarial) e colectivas, e também isto é conclusão pacífica. A excepção é a *supra* referida tributação autónoma sobre certos dividendos recebidos, que não incidindo sobre o lucro (quem recebe esses dividendos pode até ter apurado um prejuízo) mas antes sobre uma receita isolada de tudo o resto, é certo que também não incide sobre uma despesa.

E quanto à função das tributações autónomas?

---

seu pagamento (com a correspondente tributação em IRS) no próprio ano da aprovação das contas para que essa dedutibilidade possa ocorrer [art. 45.º, n.º 1, alínea *m)*, do CIRC].

([8]) Como se admite relativamente aos juros associados à aquisição de partes de capital pelas Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) quando as mais-valias com a participação sejam sujeitas a tributação, conforme circular n.º 7/2004.

São variadas, mas isto se pode dizer como denominador comum: a sua função nada tem que ver também com a função do IRC, nada tem que ver com a função de atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento das pessoas colectivas. Pelo contrário, quando essa capacidade contributiva é menor, e até inexistente, é quando se agravam, transversalmente, todas estas tributações autónomas (cfr. o actual n.º 14 do art. 88.º do CIRC), sem querer saber, por exemplo, se aquela empresa com aquela frota de automóveis (e consumos associados) (9) utilizada pelos seus colaboradores, está em condições de, correspondendo ao estímulo do aumento das tributações autónomas quando tenha prejuízos, retirar, e sobretudo retirar num estalar de dedos, todos esses automóveis (e consumos associados) aos seus colaboradores e do serviço à empresa, muito provavelmente com prejuízo para o desempenho do negócio (o que é em si mesmo revelador do despropósito de tal agravamento das tributações autónomas fundado unicamente na existência de prejuízos na empresa).

Antes de terminar este ponto, deixam-se aqui elencadas as tributações autónomas acima passadas em revista, com indicação sintética das respectivas funções:

a) sobre as despesas não documentadas, a primeira das tributações autónomas (actualmente prevista nos n.os 1 e 2 do art. 88.º do CIRC): terá por função substituir a tributação a que esse fluxo escapa por não se saber a sua natureza e a identidade do seu beneficiário, sujeito passivo de IRS ou IRC;

b) sobre as despesas que tenham beneficiado pessoas ou entidades localizadas em zonas de baixa tributação, tributação autónoma introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 (actualmente prevista no n.º 8 do art. 88.º do CIRC), com possibilidade de afastamento desta tributação autónoma caso se prove que a despesa corresponde a um consumo real e que não é de montante exagerado: terá por função substituir a tributação do beneficiário último da despesa que se admite (presume) ser, à semelhança da empresa que incorre na despesa, pessoa domiciliada em Portugal;

c) sobre as despesas de representação e os encargos com viaturas (entre outras despesas estatisticamente menos importantes), tributação autónoma introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, e sobre os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço de entidade patronal, tributação autónoma introduzida pela Lei n.º 55-B/2004 (actualmente previstas nos n.os 3 a 7 e 9 do art. 88.º do CIRC): substituir a ausência de tributação do benefício em espécie que elas também, presumivelmente, representarão para o identificado trabalhador [embora aqui houvesse alternativas preferíveis à tributação autónoma, no sentido de mais conformes aos princípios constitucionais, como muito bem assinala Maria dos Prazeres Rito Lousa (investigadora-economista do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros), em "Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 374, 1994, pp. 21 e segs., especialmente p. 26, e p. 60, ponto 5];

d) sobre lucros distribuídos recebidos por entidade isenta (é sobre esta que incide a tributação autónoma) que detenha a participação por curto espaço de tempo, designadamente por ocasião da distribuição dos dividendos: evitar que por via de comportamentos abusivos (compras de participações por puras razões fiscais, em articulação com o beneficiário último do dividendo, que o recebe incorporado no preço de venda à entidade isenta) se frustre a tributação prevista para os dividendos (combater a "lavagem do dividendo");

e) sobre despesas com remunerações variáveis (bónus) e indemnizações a administradores e gestores: obter receita por referência a uma categoria profissional específica.

Em conclusão, uma análise quer da incidência (na esmagadora maioria dos casos, sobre despesas ou encargos) quer da função das tributações autónomas, revela que as mesmas não são, não têm a natureza de, imposto sobre o rendimento (lucro) da pessoa colectiva que as suporta e constitui o seu sujeito passivo. Pelo contrário, em situação de prejuízos (como se viu *supra*), de ausência de qualquer lucro, é justa-

(9) Na lei de reforma do IRC com entrada em vigor prevista para 2014 prevê-se o aumento desta tributação autónoma.

mente quando estas tributações se agravam (cfr. o actual n.º 14 do art. 88.º do CIRC).

Além disso (como se verá melhor *infra*) as tributações autónomas aplicam-se independentemente do IRC (em consequência, justamente, desta sua diferente natureza e função no confronto com o IRC): aplicam-se mesmo (ou na mesma) quando haja exclusão de sujeição a (não incidência de) IRC, ou isenção de IRC ([10]), e aplicam-se a realidade diferente daquela (o lucro) a que se aplica o IRC, donde que a sua dedução fiscal (em sede de apuramento da base tributável *do IRC*) não gera um circulo vicioso, como no caso de uma eventual dedução das derramas, como veremos também *infra*.

iv) *O que pensam a doutrina e a jurisprudência no que respeita à natureza jurídica das tributações autónomas*

Começando pela doutrina, temos que a Professora CLOTILDE CELORICO PALMA entende que as tributações autónomas "(...) *são impostos indirectos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento, que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto directo, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo*" (cfr. apresentação de 11/9/2012, intitulada "A austeridade vista pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho"). E assim pensa, também, o Professor EDUARDO PAZ FERREIRA (parecer inédito).

O IRC e as tributações autónomas são, pois, *tributos distintos*, nas palavras daqueles ilustres Autores, donde a necessidade, *designadamente*, de daí retirar as devidas consequências em sede de aplicação das respectivas normas no tempo (cfr. pp. 9 e segs. do referido parecer), consequências estas que (acompanhadas de todas as outras) os tribunais têm vindo a retirar, como é sabido e se verá melhor mais adiante.

([10]) Cfr. Acs. do STA de 21/3/2012, proferido no P. 830/11, e de 12/4/2012, proferido no P. 77/12.

CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, cit.*, p 543, conclui também que se trata "(...) *de uma tributação sobre a despesa ou consumo e não sobre o rendimento*".

RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC, cit.*, pp. 202 e 203, escreve também que "(...) *está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação, e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento*".

PAULA ROSADO PEREIRA ("O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, vol. 2, 2011, p. 220) afirma por sua vez que "[e]*mbora a tributação autónoma de encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respectivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, a tributação autónoma é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. O apuramento do montante tributável em sede de tributação autónoma é uma mera soma de valores correspondentes a factos tributários autónomos (cada despesa ou encargo)* (...)".

Na mesma linha, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO afirma que "[n]*o fundo, não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não despesas por elas efectuadas –, mas da substituição* (...)" (*Fiscalidade, cit.*, p. 271).

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA (*Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 514 e segs.) fala também da tributação autónoma enquanto realidade diferente do IRC: "[t]*rata-se da tributação de certas situações de facto especiais que são tributadas com uma taxa específica em que, no fundo, se cria um novo facto tributário que é tratado à margem do lucro tributável e que têm lugar quando certos gastos das empresas são transformados, eles próprios, em factos tributários*".

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (*Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, 2010, p. 428) escreve que "(...) *as tributações autónomas, como o próprio nome indica, são formas de tributação que, apesar de se encontrarem previstas nos códigos dos impostos sobre o rendimento, di-*

vergem daqueles [dos impostos sobre o rendimento]. *Desde logo, porque têm um facto tributário distinto – uma vez que não se referem à percepção de rendimento mas a certas despesas.*". E depois de excluir que sejam imposto sobre o rendimento de quem suporta esta tributação especial, escreve este Autor mais adiante (pp. 429 e 430 e segs.) que "[d]*eterminar a natureza do tipo de tributação de que tratamos é uma questão difícil, como, aliás, é admitido pela própria doutrina. Pois apesar de as tributações autónomas se incluírem no âmbito dos impostos sobre o rendimento, o que se tributa não é a percepção de um qualquer rendimento, mas tão-só a existência de uma ou mais despesas* (...). *Isto é, o facto tributário não corresponde à percepção de rendimentos, mas às várias despesas em si*".

E acaba por concluir, com respeito ao tema das tributações presuntivas, que também não se tratará de tributações presuntivas de rendimentos (ideia que, aliás, nem no plano das hipóteses é possível colocar com respeito às últimas tributações autónomas – sobre bónus e indemnizações –, que nenhuma relação têm com fenómenos de potencial subtracção de rendimentos – em espécie ou em dinheiro – à tributação): "[p]*ois, ainda que possa haver uma certa conexão lógica entre as despesas e os rendimentos não tributados na esfera de outros sujeitos passivos, esses benefícios referem-se, ainda assim, a esses sujeitos passivos, sendo, por isso, totalmente desconforme à realidade imputá-los ao próprio contribuinte que os deve*".

Helena Martins ("O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, *cit.*, p. 280) fala na previsão da "*tributação autónoma de diversas despesas*" que constitui «"*um entorse*" *à luz das características próprias do IRC, enquanto imposto directo que incide sobre o rendimento das pessoas colectivas*». Sendo o IRC *isto*, mas não sendo as tributações autónomas *isto*, mas antes *aquilo*, julga-se que não será abusivo concluir que *estas não serão*, também para esta Autora, IRC.

Por fim, Maria dos Prazeres Rito Lousa ("Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 374, 1994) refere no seu estudo sobre as vantagens acessórias ou *fringe benefits* (por exemplo, o uso de viatura por trabalhador; o benefício que o trabalhador retire de despesas de representação; etc.), que "(...) *um outro regime de tributação das vantagens acessórias consiste na sua sujeição a um imposto especial cujo sujeito passivo é a entidade patronal*" (p. 24). Por *imposto especial* quer-se referir precisamente àquilo a que em Portugal se deu o nome de *tributações autónomas* (cujo campo de aplicação foi justamente mais tarde – Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 – alargado para incluir, também, e pela primeira vez então, tributações autónomas sobre certos *fringe benefits*). Ou seja, também para esta Autora a tributação autónoma é um imposto especial, por oposição a imposto sobre o rendimento. E muito menos será imposto sobre o rendimento (IRC) *da empresa que incorre na despesa e suporta este imposto especial* que é a tributação autónoma.

Em suma, não se vislumbra uma única voz na doutrina, e o espectro da doutrina nesta matéria é muito amplo, que se atreva a afirmar que as tributações autónomas são IRC ou, mais latamente, um imposto sobre o rendimento da empresa. Pelo contrário, atribuem-lhe, e bem, diferente carácter e finalidade (que não a de tributar o rendimento da empresa).

E a jurisprudência não pensa diferentemente.

Supremo Tribunal Administrativo

No acórdão de 6/7/2011, proferido no P. 281/11, relator Valente Torrão, concluiu-se que a aplicação no tempo de alterações às normas de tributação autónoma se fazia com autonomia e independência relativamente a alterações às normas de tributação do IRC. Afirma o STA, para o que aqui interessa, o seguinte:

«*É que, no caso dos presentes autos não está em causa imposto sobre o rendimento (como sucedia no citado acórdão 399/2010), mas sim tributação autónoma sobre a despesa. Como bem refere a recorrente, "as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indirectos e não directos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. Em boa verdade, as tributações autónomas constantes do Código do IRC poderiam estar inscritas num outro código ou em diploma autónomo" (Conclusão VII das alegações).*

Por outras palavras, como salienta o Sr. Conselheiro Vítor Gomes no seu voto de vencido, aposto no citado acórdão [do Tribunal Constitucional] *n.º 204/2010, "Embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, pelo que não podem ser invocados argumentos semelhantes àqueles que naquele segundo acórdão foram mobilizados no sentido de não se configurar um caso de retroactividade proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta".*

Deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. Sendo assim, a taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma. Em resumo e concluindo como no voto de vencido acima referido, "O facto gerador de imposto em IRC determina-se por relação ao fim do período de tributação (n.º 9 do artigo 8.º do CIRC), mas a tributação autónoma agora em causa não comunga desse pressuposto, porque não atinge o rendimento (artigo 1.º do CIRC) mas a despesa enquanto tal».

Ou seja, também para o STA a tributação autónoma não é imposto sobre o rendimento, não é IRC. Limita-se a ser *liquidada conjuntamente com o IRC* (na mesma declaração – modelo 22), para usar as exactas palavras que o STA também faz suas. E no acórdão do STA que se seguiu, de 14/6/2012, proferido no P. 757/11, acolhe-se exactamente o mesmo entendimento quanto à diferenciação entre IRC, de um lado, e tributação autónoma, do outro.

Um terceiro acórdão do STA tem também relevo para esta matéria dos diferentes tributos que são o IRC e as tributações autónomas. Trata-se do acórdão de 21/3/2012, proferido no P. 830/11, relatora FERNANDA MAÇÃS, onde mais uma vez se confirma que o IRC é o IRC, e que as tributações autónomas nem são IRC, nem são, sequer, tributação sobre o rendimento. Estava em causa nesse acórdão interpretar o art. 12.º do CIRC, mais concretamente a norma que prescreve que as sociedades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal *"não são tributadas em IRC"*, sendo que, à data dos factos (1995), a ressalva "salvo quanto às tributações autónomas", *não existia ainda* (só foi inserida no art. 12.º do CIRC com a Lei n.º 109-B/2001, de 27/12).

Não existia nem era necessário que existisse, considerou o STA, porquanto *não sendo as tributações autónomas IRC e, mais latamente, não sendo sequer imposto sobre o rendimento*, a citada norma não afastava a aplicação das mesmas, porquanto se referia apenas, justamente, à tributação em IRC, à tributação sobre o rendimento. Entre outras afirmações, tem interesse transcrever as seguintes: «[n]*a verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (art. 81.º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período (cfr. o voto de vencido do Senhor Conselheiro Vítor Gomes ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011"* (...).

Por sua vez, no que concerne às tributações autónomas, verifica-se que, pese embora tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem que ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu, pelas razões atrás apontadas, fazê-lo de forma autónoma. Fica, desta forma, evidenciado que as tributações autónomas constituem realidades fiscais completamente diferentes do regime da transparência fiscal quer porque a tributação autónoma não atinge o rendimento, mas sim a despesa enquanto tal, quer porque cada despesa é havida como constituindo facto tributário autónomo sujeito a taxas diferentes das de IRC. E, não obstante as despesas confidenciais só virem a ser tributadas conjuntamente com o IRC, a verdade, porém, é que a matéria colectável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma é o

mero somatório das diversas parcelas de despesa. (...).

Por conseguinte, e em rigor, não obstante o art. 12.º sistematicamente integrar o capítulo das "isenções", substantivamente não se pode falar em isenção (O argumento da pretensa "isenção" como fundamento para não pagar tributações autónomas também não procede porque os próprios sujeitos passivos totalmente ou parcialmente isentos em sentido técnico de IRC, ou que não exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, também estão sujeitos a tributações autónomas e, por sinal, com taxas mais elevadas (cfr. o n.º 2 do art. 81.º do CIRC).) (...).

*É que não podemos deixar de realçar que as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC [*RUI MORAIS *considera que sendo difícil descortinar a natureza desta forma de tributação é ainda mais difícil perceber a razão pela qual ela aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento (cfr.* ob. cit., *p. 203). No mesmo sentido, estranhando a inserção das tributações autónomas em IRC, cfr.* SÉRGIO VASQUES, Manual de Direito Fiscal, *Almedina, Coimbra, 2011, p. 293, nota 470], sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos e a que o sujeito passivo fica sujeito venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12/1/2011, voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes. No mesmo sentido, cfr.* SÉRGIO VASQUES, idem.)».

Finalmente, tem interesse referir ainda um quarto acórdão do STA (de 12/4/2012, proferido no P. 77/12, relatora Fernanda Maçãs), onde se teve de dirimir a querela sobre se, sendo as entidades que se dedicam ao exercício de actividades sujeitas ao imposto especial de jogo não sujeitas a IRC (cfr. art. 7.º do CIRC), essa não sujeição abrangeria também as tributações autónomas.

Mais uma vez o STA adoptou o entendimento de que tributações autónomas, de um lado, e IRC do outro, não se confundem, pelo que a não sujeição ao último não acarreta a não sujeição a tributações autónomas. Para além de sublinhar que este último acórdão segue em grande medida, citando os mesmos Autores, os acórdãos do STA *supra* citados, valerá ainda a pena transcrever os seguintes trechos: «[t]*emos assim que a não sujeição a tributação em IRC pressupõe que, em primeiro lugar, estejamos perante tributação de "rendimentos", pois é o rendimento que estaria sujeito a IRC que o legislador optou por tributar antes em imposto especial de jogo* (...).

Segundo RUI MORAIS *(cfr.* Apontamentos ao IRC, *Almedina, Coimbra, 2009, pp. 202/203), trata-se de "uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários". Na verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (foi o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, que introduziu alterações ao CIRC, entre elas a tributação autónoma em despesas confidenciais (art. 4.º) (art. 81.º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período (cfr. o Voto de Vencido do Senhor Conselheiro Vítor Gomes ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011)* (...).

Defende a recorrida que por exercer actividades que estão sujeitas a imposto especial de jogo beneficia igualmente do regime de não sujeição a despesas confidenciais, nos termos do disposto no art. 7.º do CIRC, mas sem razão. Tal tese, seguida pela sentença recorrida, parte do pressuposto erróneo de que o IRC engloba a tributação de despesas confidenciais por estarem nele previstas as tributações autónomas, o que não corresponde nem à letra dos preceitos normativos mencionados nem à natureza e razão deste tipo de tributação. (...)

Por último, não podemos deixar de recordar que, atenta a sua razão de ser, mesmo as entidades isentas de IRC estão, como já ficou dito, sujeitas a tributações autónomas (art. 81.º, n.º 2, do CIRC, redacção à data dos factos tributários), donde se retira, mais uma vez, que tal tributação nada tem que ver com a tributação em IRC» ([11]).

([11]) Contrariando o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23/11/2011, proferido no P. 229/09, embora não na questão que aqui se analisa: este acórdão apoiou-se na própria lei do jogo, DL n.º 422/89 (e não numa – falsa – qualificação das tributações autónomas como IRC), para afastar a tributação autónoma sobre despesas não documentadas no que às entidades sujeitas ao imposto especial de jogo respeita.

É isso mesmo que se retira do conjunto da doutrina e da jurisprudência especializada: a tributação autónoma nada tem que ver com a tributação em IRC, não é IRC.

Tribunal Constitucional

Como se viu, o Tribunal Constitucional já teve ocasião de se pronunciar sobre a natureza das tributações autónomas, a propósito das regras de aplicação da lei no tempo, mais concretamente a propósito da proibição de impostos retroactivos. No primeiro dos seus acórdãos sobre o assunto, só o muito citado voto de vencido do Senhor Conselheiro Vítor Gomes discutiu verdadeiramente a natureza jurídica das tributações autónomas, para concluir, como se sabe (ver *supra*), no sentido de as distinguir do IRC. Daí em diante, o Tribunal Constitucional adoptou sempre o entendimento do Senhor Conselheiro Vítor Gomes: cfr. acórdãos n.º 310/2012, proferido no processo n.º 150/12, relator João Cura Mariano; n.º 382/2012, proferido no processo 121/12, relator José Cunha Barbosa; e n.º 617/2012 (em Plenário), proferido naquele mesmo processo n.º 150/12 (publicado no *Diário da República*, 2.ª Série, de 31/1/2013), relator João Cura Mariano.

Em suma, distingue também o Tribunal Constitucional *o IRC da tributação autónoma em IRC* (*i. e.*, sobre sujeitos passivos de IRC) *ou em IRS* (*i. e.*, sobre sujeitos passivos de IRS que aufiram rendimentos da categoria B e sejam tributados no regime da contabilidade organizada): "[a]*ssim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC). Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo*" (cfr. os três acórdãos do Tribunal Constitucional *supra* identificados).

Arbitragem tributária

Finalmente, não se quer deixar de referir a este propósito a decisão do colectivo arbitral proferida no processo n.º 7/2011-T, a pp. 17 e segs. – publicada no *site* do CAAD e em que foram árbitros o Juiz Conselheiro Brandão de Pinho, o Professor Manuel Pires e a Professora Ana Paula Dourado –, que acolhe também o entendimento praticamente unânime da diferenciação entre o IRC (que tributa o rendimento) e as tributações autónomas (que não tributam o rendimento, antes incidem sobre despesas ou encargos).

"*Podemos considerar pacífico que a tributação autónoma atinge a despesa do sujeito passivo (contribuinte) e não o seu rendimento. Ao fazer isto, o legislador está a abdicar da regra de tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido – se a não dedutibilidade das despesas não documentadas é inerente à tributação do rendimento líquido, já a tributação autónoma de tais despesas não observa essa regra e tem finalidades diversas da tributação do rendimento acréscimo*" (p. 30).

"*Embora limite a tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido, e portanto não consista num método direto de tributação (método esse que tem que ser a regra, perante o art. 104.º, n.º 2, da CRP), a tributação da despesa tão-pouco constitui um método indireto de tributação, pois não se está a tributar o rendimento do sujeito passivo que incorre naquelas despesas não documentadas (e outras)*" (p. 32).

E na decisão do colectivo arbitral no processo n.º 54/2013-T recorda-se a origem das tributações autónomas, anterior ao Código do IRC, recorda-se que inicialmente incidiam exclusivamente sobre despesas não documentadas e que foram sofrendo uma grande expansão desde então a uma variedade de despesas devidamente documentadas, colocando-se ainda uma ênfase sobre o *quid* em que incidem: *sobre despesas*.

B. A dedutibilidade fiscal do encargo com o imposto *tributação autónoma*

i) *Aos encargos fiscais decorrentes das tributações autónomas aplica-se a regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais prevista no art. 23.º, n.º 1, alínea f), do CIRC*

Como é sabido, em sede de IRC o lucro apura-se com base na contabilidade [cfr. art. 17.º, n.º 1, do CIRC; e TOMÁS CANTISTA TAVARES, "Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos" (dissertação de mestrado), in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Out.-Dez. 1999, pp. 13 e segs.].

E no resultado (lucro ou prejuízo) apurado pela contabilidade todo e qualquer imposto é tratado (como não podia deixar de ser) como um gasto que se não distingue de todos os outros gastos para efeitos da sua integração nos cálculos do dito resultado (cfr., no Plano Oficial de Contabilidade – POC – em vigor até 2009, a conta, de custos, 63, inteiramente dedicada aos impostos que não incidem sobre o lucro; e no Sistema de Normalização Contabilística – SNC – em vigor desde 2010, a sub-conta, de gastos, 681, inteiramente dedicada aos impostos também).

E como é sabido também, o IRC não afasta este tratamento, pela contabilidade, dos encargos fiscais como custos ou gastos: a regra em IRC é de que os impostos suportados por um sujeito passivo de IRC são dedutíveis, na mesma medida e no mesmo plano em que o são a generalidade dos gastos ou encargos – cfr. a alínea *f)* do n.º 1 do art. 23.º do CIRC. Assim é que o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis – IMT – na compra de um imóvel é um gasto dedutível fiscalmente: integra para efeitos contabilísticos e fiscais o valor de aquisição do prédio (cfr. actualmente o art. 2.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9, e, anteriormente, o art. 2.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/1), pelo que será fiscalmente deduzido em sede de IRC ou via amortizações ou via custo de aquisição para efeitos de cálculo de mais e menos-valias aquando de eventual venda do prédio.

Por sua vez, o imposto do selo que o sujeito passivo de IRC suporte pelos mais variados motivos (*v. g.*, sobre mútuos, juros ou garantias), ou o Imposto Municipal Sobre Imóveis – IMI – que anualmente suporte com respeito aos imóveis, por exemplo, são também dedutíveis fiscalmente ao abrigo da regra geral aplicável a propósito dos gastos com impostos [citada alínea *f)* do n.º 1 do art. 23.º do CIRC]. O mesmo se passa com um relevantíssimo imposto, o IVA, quando constitua um efectivo encargo para o sujeito passivo de IVA e de IRC, por impossibilidade de dedução (recuperação) do IVA suportado com diversos consumos (é o caso, designadamente, do IVA suportado, mesmo que por sujeitos passivos de IVA, associado aos consumos previstos no art. 21.º do CIVA). E com respeito ao eventual IVA não dedutível que onere aquisições de activos fixos sujeitos a amortizações fiscais, a sua relevância fiscal em sede de IRC opera em termos semelhantes aos atrás referidos a propósito do IMT (cfr. art. 2.º, n.º 4, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 e, anteriormente, o art. 2.º, n.º 4, do Decreto Regulamentar n.º 2/90).

E por aí adiante: a regra em IRC é de que os impostos suportados (incluindo os direitos aduaneiros) são fiscalmente dedutíveis, *i. e.*, entram nas contas do apuramento do lucro tributável, a par com os outros gastos ou custos da actividade, em geral [citada alínea *f)* do n.º 1 do art. 23.º do CIRC]. As excepções a este estado de coisas são isso mesmo, excepções, e estão previstas nas alíneas *a)* e *c)* do n.º 1 do actual art. 45.º (anterior 42.º) do CIRC.

Começando pela última destas alíneas resulta evidente que as tributações autónomas *não constituem impostos que o sujeito passivo das mesmas não esteja legalmente autorizado a suportar*. Pelo contrário, e por definição, está-se perante um imposto que incide legalmente e é por imposição legal suportado pelo seu sujeito passivo, *i. e.*, pela entidade que incorre nas despesas ou encargos eleitas como facto tributário das várias tributações autónomas previstas na lei.

E quanto à primeira das alíneas, resulta também evidente, de tudo quanto se viu e analisou *supra*,

que as tributações autónomas não são IRC *nem um qualquer outro imposto que incida sobre os lucros*, muito menos sobre os lucros [que é o que está em causa nesta alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º – anterior 42.º – do CIRC] da entidade a que diz respeito este imposto (tributação autónoma) cuja dedutibilidade fiscal para efeitos de IRC está agora aqui em análise.

Muito pelo contrário, as tributações autónomas desligam-se por completo dos lucros e elegem um facto tributário que nuns casos é o oposto do lucro (despesas e encargos), e que num outro caso (o actual n.º 11 do art. 88.º do CIRC, relativo a dividendos recebidos por entidades isentas) poderá constituir elemento que influencia positivamente os cálculos do lucro, mas que não é em si mesmo lucro algum ainda (lucro que existirá ou não consoante *todos os proveitos ou ganhos* superem ou não *todos os custos ou perdas*).

Não é, pois, possível enquadrar as tributações autónomas quer como imposto directa ou indirectamente incidente sobre o lucro, quer (por identidade de razão até) como uma subespécie do IRC. Pelo contrário, elas são uma tributação que, à semelhança do imposto do selo sobre encargos com comissões bancárias (ou encargos com juros bancários), ou à semelhança do IVA incidente sobre despesas com viagens de negócios [que, como é sabido, não é dedutível em sede de IVA pela empresa e, consequentemente, representa um verdadeiro encargo fiscal para a mesma – cfr. art. 21.º, n.º 1, alínea *c)*, do CIVA], incide também sobre despesas incorridas pelo sujeito passivo, donde que nenhuma razão há para excepcioná-las da regra geral de dedutibilidade dos encargos fiscais, para efeitos de cálculo da base de incidência do IRC.

E a conclusão que a Autoridade Tributária retira a esse respeito não devia ser diferente também. Com efeito, relembra-se, a autoliquidação das tributações autónomas faz-se por ocasião da autoliquidação do IRC e no mesmo modelo declarativo, embora separadamente do IRC, sendo que nesse modelo declarativo comum é a própria Autoridade Tributária, responsável pela sua formulação e concepção, quem coloca (cfr. o quadro 10 da declaração modelo 22) de um lado o IRC – cfr. o campo 358 (IRC liquidado) e os campos 361 e 362 (IRC a pagar / IRC a recuperar) –, e do outro lado, mais abaixo, em campo próprio (e separado dos do IRC) as tributações autónomas – cfr. campo 365 (tributações autónomas).

Em suma, não sendo, como não é, imposto sobre o rendimento de espécie alguma, incluindo a espécie IRC, este encargo fiscal que é a tributação autónoma é dedutível para efeitos de IRC nos termos gerais, a par da generalidade dos encargos fiscais.

E, note-se, isso mesmo foi entendido (no sentido de percebido) por MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA [(relembre-se, investigadora economista do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros), "Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 374, 1994, p. 61, ponto 6], num estudo profundo e na altura (1994) pioneiro sobre a tributação das vantagens acessórias dos trabalhadores (de que são exemplo o benefício do uso de viatura da empresa – como se sabe, os encargos das empresas com viaturas, juntamente com os encargos com despesas de representação, vieram mais tarde a estar justamente entre as despesas sujeitas a tributações autónomas, por força da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12). Aí escreve que em caso de opção pelas tributações autónomas o imposto das mesmas resultante deve ser aceite como "(...) *encargo dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade patronal*", solução que, como se julga ter mostrado, é efectivamente acolhida pela letra da lei: o encargo fiscal das tributações autónomas não foi nem é excepcionado da regra geral fiscal de dedutibilidade dos encargos fiscais.

Solução esta, advogada nesse estudo de MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA, que era também a praticada por um dos únicos dois países aí referenciados (a Nova Zelândia) que à data (1994) usavam as tributações autónomas – *op. cit.*, p. 24 (sobre o segundo país, a Austrália, o referido estudo não contém informação a este respeito).

E a concluir-se, por absurdo, o contrário, *i. e.*, a concluir-se que são IRC e consequentemente indedutíveis para efeitos de IRC, deverão então as tributações autónomas ser coerentemente tratadas como tal para todos os efeitos: dedução de incentivos fiscais na modalidade de dedução à colecta do IRC, cálculos do resultado da liquidação ("IRC mí-

nimo") previstos no art. 92.º do CIRC (com isso aumentando a também a margem de utilização de benefícios fiscais), etc.

ii) *Os encargos fiscais a que se aplica a excepção à respectiva dedutibilidade, prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC*

Embora seja suficiente a conclusão, negativa, de que as tributações autónomas não são IRC nem qualquer outro imposto que directa ou indirectamente incida sobre os lucros [para usar as exactas palavras da alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º – anterior 42.º – do CIRC], não se quer deixar de, pela positiva, indicar os impostos que, para além do próprio IRC, estão no actual sistema fiscal português abrangidos por esta excepção ao princípio da dedutibilidade dos impostos no cômputo do lucro sujeito a IRC.

Para além do IRC, incluindo o imposto apurado mediante a aplicação aos lucros da sua sobretaxa conhecida pelo nome de derrama estadual (cfr. art. 87.º-A do CIRC), no actual sistema fiscal português vislumbra-se ainda a derrama municipal como qualificando-se (por incidir também sobre os lucros do sujeito passivo de IRC – cfr. art. 14.º, n.º 1, da actual Lei das Finanças Locais, Lei n.º 2/2007, de 15/1) para efeitos desta excepção ao princípio da dedutibilidade dos encargos fiscais na determinação do lucro tributável.

E o que quererá significar a expressão *"ou indirectamente incidentes sobre os lucros"*? É a história, precisamente, deste preceito [alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º – anterior 42.º – do CIRC] e da derrama municipal que explica o aditamento da previsão "impostos indirectos sobre os lucros". Como é sabido, inicialmente o então art. 41.º, n.º 1, alínea *a)*, do CIRC (aprovado pelo DL n.º 422-B/88, de 30/11) referia-se exclusivamente ao IRC, incluindo as importâncias de IRC pagas por retenção na fonte ou por conta (adiantamentos de IRC, por conta do IRC a apurar a final, actualmente previstos nos arts. 104.º, 105.º e 107.º do CIRC).

Suscitou-se então a polémica: e a derrama municipal? Não sendo embora IRC, incidia, *então indirectamente* (já se explicará melhor em que termos), sobre os lucros sujeitos a IRC, sobre o mesmo rendimento a que se aplica o IRC. Era, pois, tributação adicional *sobre o lucro* a que se aplicava o IRC, pelo que, dir-se-ia, deveria, tal como o IRC, ser excepcionada da regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais para efeitos de determinação do lucro tributável (em IRC e, indirectamente, em sede de derrama municipal).

Abra-se agora um parêntesis para relembrar em que consistia a incidência *indirecta* sobre os lucros: a derrama municipal começou por ser um imposto incidente, não directamente sobre o lucro, mas sobre a colecta produzida pelo IRC e, portanto, apenas indirecta, ou mediatamente, imposto sobre o lucro (cfr. as anteriores Leis de Finanças Locais, designadamente a Lei n.º 1/87, de 6/1, art. 5.º, n.º 1 – alterada pelo DL n.º 470-B/88, de 19/12 – e a Lei n.º 42/98, de 6/8, art. 18.º, n.º 1).

Prosseguindo, com a Lei n.º 10-B/96, de 23/3, alterou-se (atribuindo-se carácter interpretativo a tal alteração) a alínea *a)* do n.º 1 do então art. 41.º do CIRC (depois art. 42.º e actualmente art. 45.º), assumindo esta então a redacção que tem ainda hoje, com o aditamento da expressão *"e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros"*. Assim, para além do imposto sobre os lucros que é o IRC, ficou abrangida pela excepção à regra da dedutibilidade dos encargos fiscais em geral também a derrama municipal (que à data apenas indirectamente incidia sobre os lucros, como se referiu *supra*).

O que importa aqui sublinhar novamente, a terminar, é que as tributações autónomas de maneira nenhuma incidem sobre os lucros (directa ou indirectamente), muito menos sobre os lucros do sujeito passivo de IRC cuja dedutibilidade de encargos fiscais com tributações autónomas está aqui em análise, pelo que não são subsumíveis na alínea *a)* do n.º 1 do actual art. 45.º do CIRC (anteriormente art. 42.º e, inicialmente, art. 41.º).

iii) ***A controvérsia doutrinal que existiu sobre a (in)dedutibilidade da derrama municipal e o modo como foi dirimida confirmam também que, com respeito aos encargos fiscais com tributações autónomas, não se aplica a excepção, prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 45.º (anteriormente 42.º) do CIRC, à regra geral fiscal da dedutibilidade dos impostos***

Recordemos os termos da controvérsia, que acabou aliás por ter também a intervenção do Tribunal Constitucional. No acórdão do Tribunal Constitucional n.º 275/98, proferido no processo n.º 370/97, de 9/3/1998, relator Ribeiro Mendes (comentado por SALDANHA SANCHES, *Fisco*, n.º 1, 2000, pp. 84 e segs.), há uma excelente síntese das posições em confronto, pelo que se seguirá aqui a resenha que aí se faz.

A Autoridade Tributária justifica aí a sua equiparação da derrama municipal ao IRC com base no seguinte raciocínio:

Premissas

«*a)* A "derrama" é um imposto acessório do IRC, configuram ambos realidades distintas no sistema fiscal;

b) Todavia a sua natureza de imposto sobre o rendimento, tal como o IRC, determina que, na lógica deste imposto, não seja admitida a respectiva ponderação como custo fiscal;

c) Porque tais custos têm de antecipar a obtenção de proveitos (que dão origem aos rendimentos tributáveis), ou seja, terá que se situar a montante e não a jusante do cálculo da matéria colectável;

d) Admitir que a "derrama" é um custo do IRC é provocar um "efeito fiscal nulo", já que impostos com a mesma natureza se vão anular reciprocamente;

Conclusões

e) Por isso o tratamento dado ao IRC em matéria de qualificação de custo fiscal tem se ser alargado à "derrama";

f) A nova redacção dada à alínea *a)* do n.º 1 do art. 41.º do CIRC (pela atrás citada Lei n.º 10-B/96, de 23/3) tem natureza interpretativa, integrando-se na lei interpretada e definindo por isso o seu sentido desde o início da sua vigência, como aliás preconiza o art. 13.º do Código Civil;

g) Efectivamente, a nova redacção não tem carácter inovatório mas confirmativo de uma realidade que, por força da própria lógica, princípios e regras do IRC, desde sempre existiu;

h) Não são, por isso, nem a lei interpretada nem a lei interpretativa, violadoras de qualquer preceito ou princípio constitucional».

Ora, nenhuma daquelas premissas se verifica aqui. Quanto à primeira, defendia-se que a derrama municipal teria passado, com a alteração promovida pelo DL n.º 470-B/88, de 19/12, de um imposto *autónomo do IRC* (embora dependente, porque incidente – à data – sobre a colecta do IRC), para um imposto *acessório do IRC*. Porquê? O que se havia alterado? Porque, com a revogação do n.º 3 do art. 5.º da Lei n.º 1/87, a derrama municipal deixou de se aplicar quando houvesse isenção dos impostos (à data, contribuição industrial e contribuição predial rústica ou urbana) sobre cuja colecta incidia então a derrama municipal. E com isso perdia a autonomia que tinha relativamente às isenções nesses impostos, passando, nos dizeres da doutrina, a um imposto acessório de um imposto principal (imposto principal este que, a partir de 1989, com a reforma fiscal, passou a ser o IRC).

Ora, com as tributações autónomas é justamente o inverso que se passa. Fazendo jus ao seu nome, as tributações autónomas são autónomas, independentes, inclusivamente das não sujeições em sede de IRC (situação ainda mais extrema que a de isenção), como se viu *supra* a propósito dos casos de transparência fiscal, e dos casos de não sujeição a IRC por virtude de sujeição a imposto do jogo (como se viu *supra*, a posição quer da Autoridade Tributária, quer da nossa jurisprudência, acima passada em revista, é no sentido da autonomia e independência das tributações autónomas relativamente ao IRC). E recuperando agora, a propósito das isenções em IRC, o trecho de um acórdão do STA (de 12/4/2012, proferido no P. 77/12, relatora Fernanda Maçãs) acerca desta autonomia: "[p]*or último, não podemos deixar de recordar que, atenta a sua razão de ser, mesmo as entidades isentas de IRC estão, como já ficou dito, sujeitas a tributações autónomas (art. 81.º, n.º 2, do CIRC, redacção à data dos factos tributários), donde se retira, mais uma vez, que tal tributação nada tem que ver com a tributação em IRC*".

Quanto à segunda premissa, verifica-se também que a tributação autónoma, contrariamente à derrama municipal e ao IRC, não tem a natureza de imposto sobre o rendimento.

Finalmente, as restantes duas outras premissas são um desenvolvimento ou emanação desta segunda (que, à semelhança da primeira, também não se aplica às tributações autónomas), pelo que nada mais de relevante se pode dizer sobre elas, para além do que se segue:

i) a propósito da premissa *c)* da Autoridade Tributária, é de referir que as tributações autónomas constituem um encargo que se situa justamente a montante do cálculo do lucro tributável – são um encargo fiscal que onera despesas, à semelhança do que ocorre com a oneração fiscal (fiscalmente dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, à luz da regra geral da dedutibilidade dos encargos fiscais) em sede de, por exemplo, IMT, IVA (quando não dedutível em sede de IVA) ou imposto do selo sobre encargos bancários ou outros tributados nessa sede;

ii) as tributações autónomas e o IRC *não são impostos da mesma natureza*, pelo que *não "se vão anular reciprocamente"* [premissa *d)* da Autoridade Tributária], o que quer que seja que exactamente se queira com isso dizer.

Em conclusão, quer raciocinando em termos de texto legal, quer raciocinando em termos de sistema ou espírito do sistema (*de jure condendo*, se se quiser), como fazia MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA (*op. cit.*) num tempo (1994) em que ainda não havia tributações autónomas, nada há que exclua ou torne aconselhável a exclusão dos encargos fiscais com tributações autónomas do campo de aplicação da regra geral de dedutibilidade de tais encargos em sede de IRC.

Epílogo

Já depois deste estudo, foram proferidas duas decisões arbitrais em sede de arbitragem tributária que sancionaram a tese de que as tributações autónomas seriam ainda IRC e, como tal, aplicar-se-lhes-ia a exclusão de dedutibilidade em sede de apuramento do lucro tributável em IRC, prevista na alínea *a)* do n.º 1 do art. 45.º do CIRC (decisões arbitrais proferidas nos processos n.os 187/2013-T e 209/2013-T, de Março e Fevereiro de 2014, respectivamente, nas quais foi relator José Pedro Carvalho).

Estas decisões merecem por si só um comentário autónomo, que não cabe no objecto deste estudo e se deixará para uma próxima, mais breve quanto possível, oportunidade.

E a partir de 2014, como é sabido, a lei de reforma do IRC (Lei n.º 2/2014, de 16/1) passou a equiparar as tributações autónomas a IRC para efeitos de apuramento do lucro tributável, chamando-lhes mesmo de IRC (o que, do ponto de vista dos interesses defendidos pela Autoridade Tributária, pode ter repercussões sérias noutros pontos do sistema), tornando-as assim indedutíveis através desta técnica de se chamar o que bem apetecer às coisas que só mesmo um legislador inculto, ou perigosamente indiferente ao que o rodeia, *i. e.*, para quem o mundo (neste caso de conceitos e terminologia) é uma tábua rasa/em branco à sua mercê, se atreveria a usar [cfr. o novo art. 23.º-A, n.º 1, alínea *a)*, do CIRC].

FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO
ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA