

As tributações autónomas e as deduções à coleta em IRC

Daniel Taborda

(Professor da FEUC e ROC)

Joel Ribeiro

(Técnico Verificador Superior, Tribunal de Contas)

1. Delimitação do problema

A possibilidade de deduzir benefícios fiscais e pagamentos especiais por conta à coleta gerada pelas tributações autónomas tem sido alvo de muita litigância, questão que já despertou o interesse da literatura¹.

Esta questão esteve na origem de alterações legislativas ao artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), que regula as tributações autónomas, estando, atualmente, pacificada. No entanto, pendem ainda vários processos judiciais e arbitrais sobre esta matéria, cuja complexidade exige que sejam ponderados vários pontos de vista.

A possibilidade de deduzir os benefícios fiscais ao investimento, previstos no Código Fiscal ao Investimento (CFI), à coleta gerada pelas tributações autónomas constitui o tema central deste texto. Baseia-se na análise de um conjunto de decisões arbitrais proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal (CAAD), procurando sintetizar os principais argumentos a favor e contra a aceitação da dedução. A natureza dos benefícios fiscais e os fins que visam prosseguir assumem um papel determinante nas nossas conclusões.

2. Considerações sobre tributações autónomas

A primeira referência legislativa ao conceito *tributação autónoma* encontra-se no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, aplicando uma taxa de 10% sobre as despesas confidenciais ou não documentadas.

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o regime das tributações autónomas foi inserido no CIRC. Admite-se que um efeito de anestesia tenha

¹ Vide, por exemplo, MARTINS, A., DINIS, A. e LOPES, C., 2018, “Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal”, *Journal of Applied Accounting Research*, VOL. 19 (4), p. 537-551.

sido conseguido com o mecanismo da autoliquidação das tributações autónomas na declaração periódica de rendimentos, ainda que de forma independente das regras deste imposto.

Desde então, tem-se observado uma diversificação das áreas abrangidas pelas tributações autónomas. Daí que o aumento da receita fiscal possa ser apontado como o seu principal objetivo atual ².

Com efeito, as tributações autónomas procuram atuar em vários domínios, designadamente evasão fiscal, despesas de empresarialidade duvidosa, rendimentos (*fringe benefits*) que podem escapar às regras de incidência de IRS e pagamentos excessivos aos membros dos órgãos de gestão³.

Apesar desta diversidade e na linha do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 31 de maio, as tributações autónomas caracterizam-se como um tributo que incide sobre certas despesas tipificadas na lei e efetuadas pelas empresas, pelo que não visa tributar os rendimentos auferidos, mas antes desincentivar a realização de despesas que tenham um impacto negativo na receita ou reduzam artificialmente a capacidade contributiva da empresa.

Assim, não obstante algumas exceções, de que é exemplo o n.º 11 do artigo 88.º do CIRC, que versa sobre os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial de IRC, o aspeto mais marcante das tributações autónomas é o facto de estas incidirem sobre despesas realizadas ao invés de rendimentos obtidos.

² Vide CASALTA NABAIS, J. *Direito Fiscal*, 10.ª Edição, 2017, Coimbra, Almedina, p. 569-570.

³ Vide MARTINS, H., “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”, p. 340-341 in *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, org. Vasco Branco Guimarães e João Ricardo Catarino, 2015, Coimbra, Almedina, p. 273-350.

O n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa estabelece como regra a tributação do rendimento real das empresas. Recorre-se, parcialmente, ao lucro contabilístico para determinar essa quantia⁴. Com efeito, dado que a contabilidade e a fiscalidade prosseguem objetivos distintos, é necessário introduzir nas componentes do resultado contabilístico as respetivas correções fiscais, nomeadamente através dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC, que contêm regras para a aceitação fiscal dos gastos contabilísticos.

Contudo, são vários os casos em que o mecanismo da não dedutibilidade se torna ineficaz, seja pela difícil determinação da componente do gasto que deveria ser dedutível, seja porque a empresa regista prejuízo fiscal. Assim, o regime das tributações autónomas abrange algumas despesas que concorrem para o cálculo do lucro tributável e, simultaneamente, impõe um agravamento das taxas caso a entidade apresente prejuízo fiscal (artigo 88.º, n.º 14). Deste modo, procura-se penalizar mais gravosamente os sujeitos passivos que incorrem naquele tipo de despesas num contexto de dificuldades financeiras.

No que concerne ao apuramento do imposto, as tributações autónomas regem-se pelas suas próprias taxas e regras de incidência estabelecidas no artigo 88.º do CIRC. Têm como facto gerador a incursão da despesa, independentemente de haver, ou não, rendimento tributável em IRC. Segundo a atual redação do n.º 21 do artigo 88.º, “a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e taxas que resultem do disposto nos números anteriores não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial”.

⁴ Vide Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, que aprovou o CIRC, em particular o parágrafo 9, que acolhe o chamado modelo da dependência parcial.

Em síntese, as tributações autónomas caracterizam-se por serem um imposto instantâneo de obrigação única que tributa um facto isolado, características que não são prejudicadas pelo facto de a liquidação ser realizada anualmente e em simultâneo com a liquidação do IRC, mediante a entrega da declaração periódica de rendimentos.

3. Considerações sobre benefícios fiscais ao investimento

Os benefícios fiscais são definidos legalmente como “medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (artigo 2.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

Este carácter excecional encontra justificação na tutela de interesses públicos superiores, sob pena de violarem o princípio da igualdade⁵. A introdução de derrogações ao sistema de tributação regra, condicionando o comportamento dos agentes económicos, origina despesa fiscal. É, pois, um sucedâneo das despesas públicas diretas, equivalendo a uma receita fiscal não arrecadada ao serviço de finalidades extrafiscais.

No caso particular dos benefícios fiscais ao investimento, procura-se estimular comportamentos que, crê-se, de outro modo não ocorreriam, e que perseguem um objetivo legalmente previsto, geralmente gerador de maior receita fiscal. Deste modo, estamos perante despesas fiscais impróprias, ou aparentes, já que produzem receitas fiscais futuras⁶.

⁵ Vide SÁ GOMES, N., “Teoria geral dos benefícios fiscais”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 362, 1991, p. 211-354, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa.

⁶ Assim, OLIVEIRA MARTINS, G.W., *A despesa fiscal e o Orçamento de Estado no Ordenamento Jurídico Português*, 2004, p. 49-50 e p. 99-101, Almedina, Coimbra.

Compreende-se a importância de avaliar a eficácia dos benefícios fiscais enquanto despesa fiscal imprópria. Para além da vinculação à prossecução de objetivos extrafiscais relevantes, há que ponderar se os seus efeitos seriam obtidos sem este apoio, ou se, pelo contrário, estão apenas a subsidiar decisões económicas que seriam tomadas independentemente da sua existência.

O CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, agrega a legislação fiscal mais relevante no apoio ao investimento, assumindo os objetivos de promover a competitividade, investimento, crescimento sustentável, emprego e o reforço da estrutura de capital das empresas portuguesas.

No CFI, os dois benefícios fiscais ao investimento mais expressivos são o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II).

O RFAI visa apoiar a realização de investimentos produtivos numa perspetiva de convergência regional. Concretiza-se pela “dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC” (alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CFI) de uma percentagem do total de aplicações relevantes incorridas.

Por seu turno, o SIFIDE II visa promover o investimento em Investigação & Desenvolvimento (I&D) por parte do setor empresarial e está dependente de uma autorização prévia, emitida pela Agência Nacional da Inovação. A concretização deste benefício é realizada, sobretudo, através da dedução “ao montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (...)” de uma percentagem do total de aplicações relevantes efetuadas (artigo 38.º, n.º 1 do CFI).

O mecanismo da dedução à coleta do IRC pressupõe a geração de coleta para que o sujeito passivo possa usufruir da vantagem fiscal. Assim, ainda que indiretamente, a rendibilidade surge como um critério adicional para a eficácia do benefício fiscal. Ou seja, não basta a mera incursão de despesas de investimento em aplicações relevantes, é necessário que estas tenham um impacto positivo na rendibilidade da atividade empresarial (e por consequência um aumento da coleta)⁷.

4. O cálculo e dedução à coleta do artigo 90.º do CIRC

Depois destas breves considerações, surge a questão-chave deste texto. Dado que estes benefícios fiscais ao investimento operam por dedução à coleta, apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC, e que as tributações autónomas são liquidadas também através do artigo 90.º, por via do artigo 89.º, uma entidade pode ter lucro zero ou negativo e, ainda assim, haver coleta, apurada nos termos do artigo 90.º do CIRC.

Assim, considerando a legislação em vigor até 2016, seria legítimo admitir uma dedução dos benefícios fiscais ao investimento aos encargos gerados pelas tributações autónomas? Para procurar responder a esta questão, recorremos a uma análise crítica das decisões proferidas no CAAD.

5. As decisões no CAAD

O sentido das decisões proferidas nos tribunais arbitrais não foi uniforme, fruto das alterações legislativas, mas também das interpretações diversas em torno desta temática.

⁷ Neste sentido, a decisão do CAAD relativa ao Processo n.º 511/2017-T, de 10 de abril de 2018, refere que “os benefícios fiscais constituem um prémio cuja amplitude está, (só) de alguma forma, associada à rendibilidade da Empresa e não especificamente de um investimento (...)”.

Ao nível das intervenções legislativas, cumpre assinalar dois diplomas: a Lei do Orçamento do Estado de 2016⁸ (LOE 2016) e a Lei do Orçamento do Estado de 2018⁹ (LOE 2018).

O primeiro introduziu no artigo 88.º do CIRC o n.º 21, segundo o qual “a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previsto no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado”.

Este aditamento permitiu clarificar que a liquidação das tributações autónomas (apenas) tem por base os valores e as taxas constantes do artigo 88.º (separando este regime da lógica global do CIRC) e que à coleta das tributações autónomas não se efetuam quaisquer deduções.

A LOE 2018 acrescentou ao n.º 21 “(...) ainda que essas deduções resultem de legislação especial”. Este aditamento deveu-se a questões de prevalência entre lei especial (nomeadamente benefícios fiscais ao investimento) e lei geral.

O impacto destas alterações foi decisivo em processos relativos aos períodos de tributação de 2016 e seguintes. No que se refere aos períodos anteriores, o debate suscitou-se por ter sido atribuída uma natureza interpretativa àquele n.º 21.

Tomando como referência as decisões proferidas antes da introdução do n.º 21, observou-se inicialmente uma tendência favorável à aceitação da dedução. Das primeiras nove¹⁰, oito aceitaram os pedidos dos requerentes.

⁸ Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

⁹ Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

¹⁰ Decisões relativas aos Processos n.ºs 769/2014-T, de 8/4/2015; 697/2014-T, de 13/5/2015; 219/2015-T; de 5/10/2015; 784/2015-T, de 13/5/2016; 740/2015-T, de 16/5/2016; 369/2015-T; de 25/1/2016; 370/2015-T; de 25/1/2016; 637/2015-T, de 28/4/2016 e 673/2015-T, de 28/4/2016.

Estas decisões aderiram a uma análise literal da lei, baseando-se fundamentalmente em três aspetos:

- 1) Os benefícios fiscais ao investimento foram desenhados para operarem por dedução ao montante resultante da aplicação do artigo 90.º do CIRC, que contempla a liquidação do IRC, não havendo outra disposição similar neste código;
- 2) As tributações autónomas eram liquidadas até 2016 segundo a disciplina do artigo 90.º do CIRC por presunção legal e, após 2016, pelo n.º 21 do artigo 88.º do CIRC;
- 3) As tributações autónomas têm a natureza de IRC e distinguem-se deste apenas no que respeita à determinação da base tributável e às taxas aplicadas.

Daqui resulta que à coleta das tributações autónomas pode deduzir-se os benefícios fiscais que assumem esta modalidade.

No entanto, muitas decisões também se centraram no pensamento legislativo, embora imperfeitamente expresso, procurando determinar se o legislador era, ou não, favorável à efetivação da dedução. Nesta perspetiva, um argumento fundou-se no facto de o objetivo principal das tributações autónomas ser a proteção da receita fiscal associada ao IRC. Ora, dado que, por definição, um benefício fiscal tutela interesses extrafiscais superiores aos da tributação que impede, então, necessariamente, a dedução deveria ser aceite¹¹.

¹¹ Respeitando o princípio da igualdade, a derrogação das diversas finalidades prosseguidas pelas tributações autónomas seria aceitável mediante a hipótese de os fins extrafiscais dos benefícios fiscais em causa se mostrarem necessários, adequados e proporcionais. O que corresponderia a assumir, como refere a decisão do CAAD relativa ao Processo n.º 388/2019-T, de 4/11/2019, que “a promoção do investimento em ciência por parte das empresas deveria prevalecer sobre o princípio da igualdade tributária mesmo quando estão em causa pagamentos e operações que indiciam as mais graves práticas de planeamento abusivo e evasão fiscal”.

Também a característica de norma anti abuso do artigo 88.º foi ponderada em várias decisões. Concluiu-se que esta não era impeditiva da dedução, dada a existência de outras normas anti abuso que a admitem, de que são exemplo as relativas aos preços de transferência ou à subcapitalização.

Outro aspeto relevante que foi elencado em várias decisões arbitrais relaciona-se com a distinção entre as tributações autónomas e o IRC. Tendo as tributações autónomas a natureza de IRC, a coleta é una. Contudo, contrapõe-se que embora o regime das tributações autónomas seja regulado no CIRC, é materialmente distinto da tributação em IRC¹². Um outro argumento favorável à dedução que sustentou a decisão relativa ao Processo n.º 740/2015, de 16/5/2016, relaciona-se com a violação do princípio da confiança.

É ainda possível identificar argumentos contra a dedução às tributações autónomas assentes numa análise teleológica dos benefícios fiscais ao investimento. Sustenta-se que a rendibilidade do investimento (gerando benefícios económicos futuros) está implícita à operacionalização dos benefícios fiscais ao investimento. Note-se, contudo, que a maior dedução aos encargos com tributações autónomas ocorreria justamente quando a entidade não gera lucro, ou quando este não é suficiente para absorver o benefício. Assim, para atingir a máxima utilidade do benefício fiscal procura-se transferi-lo para uma tributação cuja base não radica no lucro, mas antes em despesas consideradas desviantes pelo legislador.

¹² O Acórdão n.º 197/2016, de 13 de abril, do Tribunal Constitucional, sustenta que as tributações autónomas têm uma base de incidência assente em certas despesas que constituem factos tributários autónomos, sujeitos a taxas específicas. Segundo a decisão do CAAD relativa ao Processo n.º 247/2019-T, de 19/12/2019, “a tributação autónoma é IRC, mas apenas em sentido lato, constituindo um sistema periférico da tributação do rendimento das pessoas coletivas, com teleologia e mecânicas próprias, que justificam, em determinadas situações, a sua autonomia, em relação ao referido sistema de IRC *stricto sensu*”.

Estes últimos argumentos têm marcado a tendência das decisões arbitrais, que deixaram de ser favoráveis aos sujeitos passivos. Das últimas nove decisões (consideradas até fevereiro de 2020)¹³, apenas uma aceitou a possibilidade de dedução. Esta decisão - Processo n.º 537/2018, de 7/9/2019 - segue de perto os argumentos da jurisprudência inicial, designadamente o facto de a coleta de IRC ser única e de a proteção da receita das tributações autónomas ser secundarizada face aos objetivos dos benefícios fiscais ao investimento.

6. Notas conclusivas

No conjunto dos vários argumentos carreados, há um que nos faz tender para a recusa da dedução dos benefícios fiscais ao investimento à coleta das tributações autónomas. Está relacionado com o conceito de despesa fiscal imprópria (geradora de receita fiscal futura).

A possibilidade de abater benefícios fiscais ao investimento às tributações autónomas poderá reconduzir-se, a nosso ver, a uma espécie de *moral hazard*. O objetivo primário deste tipo de benefícios fiscais é apoiar as empresas a ultrapassarem restrições financeiras que possam bloquear o investimento e, deste modo, contribuírem para a sua rentabilidade, gerando assim mais coleta no futuro. Ora, se as entidades tiverem disponibilidade financeira para incorrerem em despesas indesejadas pelo legislador (e, portanto, sujeitas a tributação autónoma), pressupõe-se que também a teriam para realizarem o investimento, porventura sem beneficiarem de uma comparticipação indireta por via dos benefícios fiscais.

¹³ Decisões relativas aos Processos n.ºs 626/2019-T, de 17/2/2020; 347/2019-T, de 23/1/2020; 247/2019-T, de 19/12/2019; 388/2019-T, de 4/11/2019; 615/2018-T, de 21/10/2019; 28/2019-T, de 9/9/2019; 108/2019-T, de 19/7/2019; 537/2018-T, de 7/7/2019, e 591/2018-T, de 26/6/2019.

Sob esta perspetiva, a eficácia do benefício seria colocada, desde logo, em causa. Numa situação limite, poderia destinar-se à subsidiação de despesas que o legislador procurou desincentivar. Aceitando a dedução dos benefícios à coleta das tributações autónomas, é admissível um cenário em que um agente económico com prejuízo fiscal poderia canalizar o benefício para neutralizar a penalização associada às tributações autónomas. Paradoxalmente, a dedução dos benefícios fiscais ao investimento aos encargos com tributações autónomas seria ainda mais eficaz em períodos de prejuízo fiscal, com o agravamento de 10 % das taxas de tributação autónoma.