

SÉRGIO MIGUEL MARTINS BRITO MARQUES

Tributação Autónoma

-

Uma dupla natureza de imposto?

L i s b o a  
2017



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

## **Tributação Autónoma**

-

### **Uma dupla natureza de imposto?**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Gestão  
para obtenção do Grau de Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor Vasco Branco Guimarães.

L i s b o a  
2017

## Dedicatória

Este trabalho foi o culminar de um longo projeto académico, tornado possível pelos esforços concentrados de uma família unida e lutadora. Dedico esta dissertação à minha esposa e filho que foram e são os pilares desta caminhada chamada vida.

“O talento vence jogos, mas só o trabalho em  
equipa ganha campeonatos.”  
(Michael Jordan).

## Agradecimentos

Na elaboração deste trabalho tive o apoio especial de um conjunto de pessoas igualmente especiais, às quais agradeço do fundo do meu coração.

Um obrigado especial:

- À minha adorada esposa, pela paciência que teve e por todo o apoio que me deu nos momentos mais complicados deste percurso;
- Ao meu filho, pelo tempo que não me permitiu estar mais presente;
- Ao orientador desta dissertação, o Prof. Dr. Vasco Branco Guimarães, pelas suas preciosas e assertivas recomendações e pela amabilidade que sempre teve em disponibilizar parte do seu precioso tempo na realização deste trabalho;
- À Dr.<sup>a</sup> Ana Rita Matos e Dr.<sup>a</sup> Fátima Cunha, pela oportunidade que me foi dada de frequentar o mestrado;
- Aos meus colegas e amigos Gastão Luís e Gualter Ribeiro, pela sua preciosa ajuda no arranque e finalização desta dissertação;
- Aos colegas e amigos Ademar, Eduardo, Joana e Ana, pela paciência e apoio que me deram;
- Às colegas e amigas Paula e Carla, pela preciosa ajuda que me deram de modo a estar mais concentrado na elaboração desta dissertação;
- Por fim, agradeço aos demais que contribuíram para a concretização deste objetivo.

## Resumo

A Tributação Autónoma (TA) tem sofrido, ao longo dos anos, diversas alterações sobre a abrangência das despesas que são sujeitas a este imposto e bem como aumentos das taxas a aplicar, não obstante existirem alguns meios de suavizar esta sujeição.

O objetivo do legislador com a TA é desencorajar a realização de despesas que por norma não são estritamente necessárias à atividade e que, por norma, têm como objetivo, diminuir o rendimento tributável em sede de IRC. Similarmente o legislador, pretende tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em IRS.

Neste sentido começamos por explicar a origem da TA e bem como a sua evolução histórica e legislativa (principalmente em sede de IRC).

Esta dissertação teve como objetivo demonstrar a existência de uma relação positiva entre a TA como medida de anti-abuso do sistema fiscal português.

Após o estudo efetuado verificámos que, até ao ano de 2012/3 os encargos com as viaturas são as despesas que mais contribuem para o “cálculo” da TA.

Após a reforma, do IRC, efetuada com o OE 2014 verifica-se uma alteração do paradigma em que os encargos com as viaturas deixaram de ter o peso verificado anteriormente passando os bónus e remunerações variáveis a ser o gasto com maior incidência de TA.

Concluimos que as TA poderão ser consideradas ainda como uma norma anti-abuso, no entanto, denota-se a sua cada vez mais importante orientação de arrecadação de receita fiscal, daí o aumento sucessivo das suas taxas e do alargamento do seu campo de incidência.

**Palavras-chave:** Tributação Autónoma; Norma Anti-abuso; IRC; Receita fiscal; Norma Anti-elisiva.

## **Abstract**

Over the years, the Autonomous Taxation has undergone a number of changes to the scope of expenditure which is subject to this tax and increases in the rates to be applied, although there are some ways of easing this subjection.

The objective of the legislator with Autonomous Taxation is to discourage the realization of expenses that are not strictly necessary for the activity and that, as a rule, have as their objective, to reduce the taxable income in CIT. Similarly, the legislator, intends to tax in CIT what cannot be taxed in SIT.

In this way, we begin by explaining the origin of Autonomous Taxation and its historical and legislative evolution (mainly in CIT).

This dissertation aimed to demonstrate the existence of a positive relationship between Autonomous Taxation as an anti-abuse measure of the Portuguese tax system.

After the study carried out, we verified that, until 2012/3, the car expenses are the expenses that most contribute to the "calculation" of Autonomous Taxation. After the reform of the IRC, made with OE 2014, there is a change in the paradigm in which the burden on the vehicles no longer has the previously verified weight, with Bonuses and variable remunerations being the most heavily taxed expense of Autonomous Taxation.

We conclude that the Autonomous Taxation can still be considered as an anti-abuse rule, however, we note its increasingly important orientation of tax revenue collection, hence the successive increase of its rates and the extension of its incidence field.

**Key-words:** Autonomous Taxation, Anti-abuse policy, CIT, Tax Revenue, anti-tax avoidance policy

## **Lista de siglas e abreviaturas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CEAA – Cláusula Específica Anti-Abuso

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CISV – Código do Imposto Sobre Veículos

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CT – Código do Trabalho

DL- Decreto-Lei

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

Km's - Quilómetros

LGT – Lei Geral Tributária

Mod. - Modelo

OE – Orçamento do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

TA – Tributação Autónoma

PwC – PricewaterhouseCoopers

% - Percentagem

€ - Euros

## Lista de quadros

Quadro 1 - Proposta de contas SNC para os gastos dos n.ºs 1 e 2 do art. 88 CIRC

Quadro 2 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 3)

Quadro 3 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 17)

Quadro 4 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 18)

Quadro 5 - Proposta de contas SNC para os gastos (Combustíveis) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 6 - Proposta de contas SNC para os gastos (Seguros) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 7 - Proposta de contas SNC para os gastos (Portagens e Estacionamento) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 8 - Proposta de contas SNC para os gastos (Rendas e Alugueres) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 9 - Proposta de contas SNC para os gastos (Conservação e reparação) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 10 - Proposta de contas SNC para os gastos (IUC's) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 11 - Proposta de contas SNC para os gastos (Depreciações) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 12 - Proposta de contas SNC para os gastos (Juros) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC

Quadro 13 - Proposta de contas SNC para os gastos do n.º 7 do art. 88 CIRC

Quadro 14 - Árvore de decisão “Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria”

Quadro 15 - Proposta de contas SNC para os gastos (Ajudas de custo e Abonos quilométricos) do n.º 9 do art. 88 CIRC

Quadro 16 - Bases de TA (anos 2012 a 2013)

Quadro 17 - Bases de TA (anos 2014 a 2016)

Quadro 18 - TA (anos 2012 a 2016)

Quadro 19 - Bases de TA recalculadas (anos 2014 a 2016)

Quadro 20 - TA recalculada (anos 2012 a 2016)

# Índice

Dedicatória .....	ii
Agradecimentos.....	iii
Resumo .....	iv
Abstract .....	v
Lista de siglas e abreviaturas .....	vi
Lista de quadros .....	vii
1. Introdução .....	10
2. A Tributação Autónoma (“TA”) .....	12
2.1. Origem .....	12
2.2. Evolução da “TA” .....	14
3. Tipos de Tributação Autónoma (artigo 88º CIRC - na sua vertente Contabilística e Fiscal) .....	22
3.1. Despesas não documentadas (n.º 1 e 2) .....	22
3.2. Viaturas ligeiras de passageiros (n.º 3, 5, 6, 17 e 18).....	23
3.3. Despesas de representação (n.º 7).....	30
3.4. Pagamento a entidades não residentes e sujeitas a regimes mais favoráveis (n.º 8) .....	31
3.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria (n.º 9) .....	33
3.6. Lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção (n.º 11 e 12) .....	35
3.7. Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (n.º 13 e 19).....	36
3.8. Prejuízo fiscal (n.º 14) .....	39
3.9. Regime simplificado de apuramento da matéria coletável (n.º 15) .....	39
3.10. Estabelecimentos estáveis situados fora do território português (n.º 16)..	41
3.11. Regime especial de tributação de grupos de sociedades (n.º 20) .....	41
4. A Tributação Autónoma e a sua natureza fiscal – caraterização dos tipos de “TA” .....	42
4.1. Normas anti-abuso.....	42
4.2. Normas anti-elisiva .....	44
4.3. Mecanismo de arrecadação de receita .....	46
5. A “TA” como política anti-abuso. Análise empírica.....	47
6. Limitações do estudo e sugestões de investigação futura .....	51
7. Conclusão .....	52
8. Referências bibliográficas .....	54

Apêndice I – Base de dados.....	57
Apêndice II – Dados das declarações Mod. 22, de 2012 a 2016.....	58

# 1. Introdução

A Tributação Autónoma é um tema que têm estado em “voga” nos últimos anos. Quer pelo agravamento das taxas quer pelas constantes alterações que têm sofrido.

Num sentido simplista, poder-se-á dizer que a criação da TA, visava desencorajar abusos em vários tipos de despesas, que pela sua natureza, poderiam ser da esfera pessoal e não empresarial.

Afirmam Santos e Martins (2009) “esta forma de tributação foi justificada pela dificuldade em se distinguir entre o carácter privado e a natureza empresarial de certas despesas, e existirem determinadas formas de rendimento que não eram tributadas na pessoa dos seus beneficiários (ou porque estes não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor)”.

É hoje indiscutível o entendimento, na jurisprudência e na doutrina, de que a “*ratio*” da Tributação Autónoma reside na sujeição à tributação de determinadas despesas que, ainda que concorram para a formação do lucro tributável da empresa, não decorram, de forma clara, da sua atividade normal ou que, mesmo decorrendo, possam ser de uso não exclusivo no desempenho dessa mesma atividade.

Como refere Palma (2012) “Como ensina Casalta Nabais, a imposição de tributações autónomas explica-se (...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social”.

Assim sendo, com este tipo de tributação o legislador teve em vista, por um lado, incentivar os sujeitos passivos a deixarem de incorrer em gastos que afetem negativamente a receita fiscal (de IRC) suscetíveis de desvio para consumo privado

e, por outro lado, evitar que os gastos suportados a este título revestissem uma forma de rendimento para os colaboradores que não se encontraria sujeita nem a IRS, nem a contribuições para a Segurança Social.

Também referido por Palma (2012), “com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma.

Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objeto de tributação.”

Pretende-se com este estudo, analisar a relação entre a tributação autónoma como medida anti-abuso tomando como base um “*multicase*” de análise empírica com os dados contabilísticos / fiscais de 5 empresas nos últimos 5 anos.

Esta dissertação, além da Introdução, Conclusões, Limitações, Bibliografia e Anexos, tem nos capítulos 2, 3 e 4 a parte substancial deste estudo.

No segundo capítulo faz-se um enquadramento histórico da TA e a respetiva evolução ao longo dos anos no sistema fiscal português. No terceiro capítulo efetua-se uma descrição dos vários tipos de TA existentes no sistema fiscal português e um enquadramento contabilístico das despesas mencionadas. No quarto capítulo efetuamos uma caracterização dos tipos de TA identificados no terceiro capítulo pela sua natureza fiscal. No quinto capítulo efetuamos um estudo empírico, utilizando para o efeito os métodos estatísticos adequados.

## 2.A Tributação Autónoma (“TA”)

Para abordarmos a problemática em análise e concretizarmos o objetivo definido para esta dissertação efetuámos uma revisão da literatura existente e tomámos como referência alguns artigos e estudos efetuados sobre a matéria. A revisão da literatura foi feita em duas fases:

- 1ª Fase - Recolha de artigos e estudos sobre a problemática em análise na dissertação;
- 2ª Fase - Recolha de artigos e estudos que incluam alguma das variáveis abordadas na dissertação.

### 2.1. Origem

As TA estão atualmente vertidas nos artigos 88º do CIRC e 73º CIRS e foram introduzidas nos respetivos códigos a partir da reforma fiscal de 2001. Apesar desta situação só ter ocorrido no final de 2000 com efeitos ao ano fiscal de 2001, a TA apareceu na sua origem, em 1990 (DL n.º 192/90 2 de junho) que penalizava as despesas confidenciais e não documentadas pelas empresas.

A TA tem subjacente a constatação de que, um tratamento fiscal agravado que se traduzisse unicamente na não dedutibilidade (total ou parcial) daquele tipo de gastos, para efeitos fiscais, não produziria os efeitos desejados.

Na verdade, tendo presente que a maioria dos sujeitos passivos de IRC apresentava prejuízos fiscais, o acréscimo daquele tipo de gastos para efeitos do apuramento do lucro tributável apenas se traduziria numa diminuição dos prejuízos fiscais reportáveis para exercícios futuros, sem um efeito prático significativo ao nível da receita.

É hoje indiscutível que a “*ratio*” da TA reside na sujeição à tributação de determinadas despesas que, ainda que concorram para a formação do lucro tributável da empresa, não decorram, de forma clara, da sua atividade normal ou que, mesmo que decorram, possam ser de uso não exclusivo na realização dessa mesma atividade.

Ora, com este tipo de tributação o legislador teve em vista, por um lado, incentivar os sujeitos passivos a deixarem de incorrer em gastos que afetem negativamente a receita fiscal (de IRC) suscetíveis de desvio para consumo privado e, por outro lado, evitar que os gastos suportados a este título revestissem uma forma de rendimento para os colaboradores que não se encontraria sujeita nem a IRS, nem a contribuições para a Segurança Social.

A este propósito Sanches (2007) escreveu “neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.”

Também Silva (2015) escreve “afirmam os entendidos que cerca de 30 a 40 por cento do salário é atribuído como remuneração em espécie (em inglês é mais apelativo *fringe benefits*) que, em geral, escapa a tributação em IRS.

No mesmo sentido, Morais (2016) refere que o objetivo da tributação autónoma consiste em “evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos”.

Para Martins (2015) é referenciado que “a tributação autónoma de diversas despesas, embora constituam uma “entorse” à luz das características do próprio IRC, enquanto imposto direto que incide sobre o rendimento das pessoas coletivas, elas encontram justificativo nos objetivos que visam prosseguir.”

Seguidamente iremos centrar o nosso estudo na evolução histórica do regime das TA previsto no CIRC.

## 2.2. Evolução da “TA”

### ✓ Lei n.º 30-G/2000, de 29/12

Foi com esta lei, que se iniciou o efetivo procedimento da TA. O artigo 75.º A do CIRC, preconiza as várias despesas que serão alvo de tributação na esfera das entidades pagadoras. Sucintamente, os vários tipos de despesas a tributar foram:

- ❖ Despesas confidenciais ou não documentadas, à taxa de 50%;
- ❖ Despesas de representação, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada do IRC (32% até 2001 e 30% a partir de 2002 até ao final de 2003);
- ❖ Despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos, à taxa correspondente a 10% da taxa normal mais elevada de IRC;
- ❖ Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável, à taxa de 35%.

### ✓ Decreto-lei n.º 198/2001, de 3/07

Este decreto-lei, nada veio alterar o já preconizado anteriormente, apenas existiu uma revisão do CIRC passando a TA estar explanada no artigo 73.º.

### ✓ Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 (Lei do OE 2002)

A lei em questão apenas veio clarificar no seu n.º 3 do artigo 81º, que a TA incidia apenas sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos. Salienta-se a introdução de uma nova tipologia de viaturas a tributar (mistas) e também que a TA apenas incidia sobre os encargos dedutíveis, questão que as

anteriores legislações não identificaram, sendo que anteriormente a TA incidia sobre a despesas quer sejam dedutíveis ou não.

✓ **Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (Lei do OE 2003)**

Com a entrada em vigor da lei referente ao OE 2003 foi criada, para as despesas com viaturas ligeiras, dois escalões de tributação, foi aditado ao que anteriormente estava preconizado a seguinte tributação:

- ❖ São tributadas autonomamente, à taxa de 50% da taxa normal mais elevada do IRC, as despesas respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mista cujo o custo de aquisição seja superior a 40.000€ caso os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que as despesas digam respeito.

✓ **Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 (Lei do OE 2004)**

Com a entrada em vigor da lei do OE 2004, deixou de existir uma indexação das taxas de TA à taxa normal de IRC. Assim temos:

- ❖ São tributados autonomamente, à taxa de 6%, as despesas dedutíveis relativas a despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos.
- ❖ São tributados autonomamente, à taxa de 15%, as despesas dedutíveis relativas a respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mista cujo o custo de aquisição seja superior a 40.000€ caso os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que as despesas digam respeito.

✓ **Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 (Lei do OE 2005)**

Com a entrada em vigor da lei do OE 2005, foi acrescentado mais uma tipologia de despesa a ser alvo de TA. Assim temos:

- ❖ São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não tenham sido faturadas ao cliente ou no caso de serem tributadas em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como as despesas não dedutíveis (alínea f) do n.º 1 do art. 42º do CIRC) suportadas pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que as mesmas respeitem.

No sentido oposto, foi atualizada de 6% para 5%, a taxa de TA relativa a despesas de representação, bem como as relacionadas com as viaturas de ligeiros de passageiros ou mistas, motos e motocicletas. Não obstante esta atualização, manteve-se inalterada a taxa de 15% sobre as despesas dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mista cujo o custo de aquisição seja superior a 40.000€ caso os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que as despesas digam respeito.

✓ **Decreto-lei n.º 192/2005, de 7/11**

A entrada em vigor deste DL, veio adicionar uma nova taxa de TA aos lucros distribuídos. Assim temos:

- ❖ São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, quando as partes sociais que respeitam esses lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo interrupto, durante um ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Esta alteração é de supra importância, porque modificou-se o regime que vinha estando subjacente à TA, i.e., a tributação incidir apenas e só sobre a despesa.

✓ **Lei n.º 64/2008, de 05/12**

Com a introdução da lei 64/2008 de 5 dezembro, foi elevada a taxa de TA (de 5% para 10%) relativa a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motas e motociclos.

No entanto, foram excluídas de tributação, as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica. Aqui foi dado o primeiro passo de desagrarar e incentivar a utilização de viaturas “amigas” do ambiente.

Esta lei, aquando a sua introdução/publicação, gerou muita controvérsia, porque a mesma foi publicada em dezembro 2008 com efeitos a 1 de janeiro desse mesmo ano ferindo assim o princípio da retroatividade da lei (artigo 103º CRP), que estabelece que não pode existir cobrança de tributo sobre factos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei.

O acórdão n.º 18/2008 do Tribunal Constitucional, declarou a norma inconstitucional, porque considerou que houve uma direta violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, que dispõe: «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

✓ **Lei n.º 100/2009, de 7/09**

A entrada em vigor da lei n.º 100, foi introduzida uma nova “categoria” de despesa a ser tributada.

Neste sentido foi aditado o n.º 13 ao artigo 81º do CIRC que indica:

- ❖ São tributados autonomamente, à taxa de 35%, as indemnizações, quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos previamente definidos na relação contratual quando se verifique a cessação de funções do gestor, administrador ou gerente e os gastos que exceda o valor das remunerações auferidas pelo exercício os cargos até ao final do contrato.
  
- ✓ **Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (Lei do OE 2010)**

A entrada em vigor da lei do OE 2010, veio trazer importantes alterações ao regime de tributação de despesas de representação e viaturas e bem como às indemnizações, compensações e bónus do gestor, administrador ou gerente.

Assim, foram alterados os n.ºs 4 e 13 do artigo 88º do CIRC:

- ❖ No seu n.º 4, aumentou a taxa de TA dos 15% para 20% sobre os encargos dedutíveis e suportados pelos sujeitos passivos respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo o custo de aquisição seja superior ao montante afixado pela alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC.
- ❖ No n.º 13, aditou que os encargos com bónus e outras remunerações variáveis, são tributados à taxa de 35% quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam um valor superior a 27.500€ exceto se o seu pagamento estiver diferido a um período mínimo de 3 anos e o valor diferido seja superior a 50% e condicionado ao desempenho da sociedade ao longo desse período.

- ✓ **Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (Lei do OE 2011)**

A entrada em vigor do OE 2011, trouxe uma clarificação das despesas que devem ser alvo de tributação e aditou o n.º 14 ao artigo 88º do CIRC.

Assim foram alterados os n.ºs 3, 7 e aditado o n.º 14:

- ❖ No n.º 3 foi definido que a TA incidia sobre todas as despesas efetuadas e suportadas pelos sujeitos passivos, independentemente de serem aceites fiscalmente.
- ❖ No n.º7 foi clarificada o tipo de despesas consideradas de representação, assim considera-se despesas de representação as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios, e espetáculos no país oferecidas a clientes ou fornecedores e ainda a quaisquer pessoas ou entidades.
- ❖ Foi acrescentado o n.º 14, que introduziu o agravamento em 10% em todas as taxas de TA, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem os factos tributários.

✓ **Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (Lei do OE 2012)**

Com a entrada em vigor do OE 2012, foi agravada em 5%, passando de 20% para 25%, a taxa sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC.

✓ **Lei n.º 2/2014, de 16/01 (Reforma do IRC)**

A entrada em vigor da lei 2/2014, mais conhecida como a reforma do IRC, tinha por objetivo a revisão do sistema de tributação das empresas de forma a promover o investimento nacional e estrangeiro.

Assim, entre as várias medidas introduzidas, pode-se destacar as seguintes:

- A descida da taxa geral de IRC de 25% para 23%;
- A introdução de um regime simplificado de tributação em sede de IRC;
- O alargamento da dedução dos prejuízos fiscais de 5 anos para 12 anos;
- Transposição para o CIRC da norma vigente do CIVA, relativamente à conformidade documental dos gastos dedutíveis;
- O agravamento das taxas de tributação autónoma.

Neste sentido temos as seguintes alterações:

- ❖ As despesas não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50% independentemente da sua aceitação como gasto fiscal (art.º. 23A alínea b).
- ❖ Foram aumentadas as taxas de TA relativamente as viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos e escalonadas de acordo com o seu custo de aquisição, assim são tributadas à taxa de 10% as viaturas com um custo inferior a 25.000€, entre 25.000€ e os 35.000€ são tributadas à taxa de 27,5% e se superior a 35.000€ à taxa de 35%.
- ❖ Foi alterada de 25% para 23% a taxa de TA relativa a taxa sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC.

✓ **Lei n.º 82C/2014, de 31/12**

Com a entrada em vigor da lei 82C/2014, foi aditado ao n.º 3 do artigo 88º do CIRC a tributação das viaturas ligeiras de mercadorias de acordo com o referenciado na alínea b) do n.º 1 do artigo 7º do CISV.

✓ **Lei n.º 82-D/2014, de 31/12**

Com a entrada em vigor da lei 82D/2014, veio aditar os artigos 17 e 18 ao artigo 88º do CIRC, no que diz respeito às taxas de TA relativas a viaturas ligeiras de passageiros movidas a outras energias.

Assim temos:

- ❖ No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas a aplicar de acordo com os escalões do custo de aquisição, são respetivamente 5%, 10% e 17,5%

- ❖ No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV , as taxas a aplicar de acordo com os escalões do custo de aquisição, são respetivamente 7,5%, 15% e 27,5%.

✓ **Lei n.º 7A/2016, de 30/03 (Lei do OE 2016)**

Com a entrada em vigor da lei do OE 2016, não existiram grandes alterações à TA, apenas veio clarificar no seu n.º 19 quando se processa o pagamento da TA no caso do incumprimento do n.º 13 (indenizações, compensações ou bónus pagos a gestores, administradores ou gerentes) e no n.º 20 clarificar, no caso do regime especial de tributação de grupos de sociedades, como é considerado prejuízo fiscal.

✓ **Lei n.º 42/2016, de 28/12 (Lei do OE 2017)**

Com a entrada em vigor da lei do OE 2017, veio clarificar que são alvo de TA os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação. Existiu também uma clarificação à redação do n.º 9 respeitante à TA das ajudas de custo e à compensação por deslocação em viatura própria de trabalhador.

A maior alteração ocorreu no n.º 8:

- ❖ São sujeitas ao regime dos n.ºs 1 e 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis de 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável ou cujo o pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado.

### **3. Tipos de Tributação Autónoma (artigo 88º CIRC - na sua vertente Contabilística e Fiscal)**

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

A origem das despesas não documentadas têm origem nas antigas despesas confidenciais (designação que foi abandonada em 2009) e podem designar-se por despesas que não possuem nenhum documento justificativo ou que o mesmo é de tal forma insuficiente para permitir apurar a natureza da despesas e a sua origem ou destino.

O artigo n.º 23 – A do CIRC , considera que estas despesas não são dedutíveis para a determinação do lucro tributável, logo por consequência, devem ser acrescidos ao campo 716 do quadro 07 da Mod. 22.

Não obstante a situação de os gastos não serem aceites como dedutíveis, todas as despesas não documentadas, são sujeitas a TA à taxa de 50% ou 70% se forem efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7º do CIRC.

No entanto, existe frequentemente uma confusão entre despesas/gastos não documentadas e encargos/gastos não devidamente documentados.

Os encargos/gastos não devidamente documentados têm suporte em documento justificativo mas que não cumpre o estabelecido nos n.ºs 3 e 4 artigo 23º do CIRC.

Assim, estes gastos não estão sujeitos a TA, mas devem obrigatoriamente ser acrescidos ao campo 731 do quadro 07 da Mod. 22.

Em termos de contabilização sugere-se a seguinte matriz de contas para o efeito:

**Quadro 1 - Proposta de contas SNC para os gastos dos n.ºs 1 e 2 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6888	Outros não especificados
<b>68881</b>	<b>Encargos não devidamente documentados - a acrescer ao campo 731 Q7 Mod22</b>
68882	Despesas não documentadas - a acrescer ao campo 716 Q7 Mod22
<b>688821</b>	<b>Despesas não documentadas - TA - Art.º 88º n.º 1</b>
<b>688822</b>	<b>Despesas não documentadas - TA - Art.º 88º n.º 2</b>

Fonte: elaboração própria

### 3.2. Viaturas ligeiras de passageiros (n.º 3, 5, 6, 17 e 18)

Este tem sido a tipologia de despesas, onde a TA, têm sofrido mais alterações e agravamentos ao longo dos anos.

Tem o legislador ao longo dos tempos, vindo a penalizar o uso e/ou detenção, de viaturas ligeiras de passageiros na esfera na empresa. Esta penalização foi mais marcante com a reforma do IRC que aconteceu com a entrada em vigor da Lei 82C/2014 de 31 dezembro.

Assim, a incidência de TA, foi alargada a todos os gastos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros, exceto as movidas exclusivamente a energia elétrica e também as viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do art. 7.º do CISV.

Assim, o n.º 3 do art. 88º do CIRC explica que são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica. As taxas a aplicar são:

**Quadro 2 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 3)**

Custo aquisição	Taxas
inferior a 25.000€	10%
entre 25.000€ a 35.000€	27,50%
Superior a 35.000€	35%

Fonte: elaboração própria

O n.º 5 do art. 88º do CIRC, indica quais os gastos suportados que são sujeitos a TA, assim consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

No entanto nem todas as viaturas ligeiras de passageiros são alvo de TA, as já referidas anteriormente (viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica ) e as mencionadas nas alíneas a) e b) do n.º 6 do art. 88º do CIRC. Neste sentido, também estão excluídas de TA, as viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo e viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Com a alínea b) do n.º 6 do art. 88º do CIRC, o legislador pretendeu, passar a tributar as viaturas em sede de IRS, onde teoricamente se presume que as viaturas sejam utilizadas, visto que a atribuição das viaturas por parte das empresas aos trabalhadores, é vista como uma forma de remuneração e não como uma necessidade efetiva para o normal funcionamento da atividade prevista para a empresa.

Neste sentido e como afirma Martins (2015), “existindo tributação em sede de IRS como rendimento do trabalhador, a regra seria a da dedutibilidade do encargo em IRC, pelo que, em consonância, não há lugar a tributação autónoma”.

No entanto, salienta-se que, no caso de existir a TA a mesma incide na totalidade dos gastos independentemente da sua aceitação como gasto fiscal para efeitos da determinação do lucro tributável.

Apesar destas situações, podem existir gastos que estão delimitados na sua aceitação como gasto fiscal. Neste sentido, destaca-se a limitação à dedutibilidade das depreciações das viaturas, que teremos de ter em conta o limite estabelecido nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC.

Assim, nos casos em que se excedam os limites do custo de aquisição (baseado na pela Portaria nº 467/2010 de 07 de julho e atualizada pela reforma da fiscalidade verde - Lei 82D/2014 de 31 de dezembro) e da taxa de depreciação aceite fiscalmente (taxa de depreciação máxima fiscalmente aceite no Decreto Regulamentar 29/2009), a parte excedente da depreciação não será aceite como gasto fiscal, tendo por isso que ser acrescida ao campo 719 do quadro 07, da Mod. 22 de IRC.

Também não são aceites também como gastos, os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que ultrapassem os limites anteriormente referidas (alínea i) do n.º 1 art. 23ºA do CIRC). Nesta situação os gastos devem ser acrescidos no campo 732 do quadro 7 da Mod. 22.

Igualmente não são aceites os encargos com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais (alínea j) do n.º 1 art. 23ºA do CIRC). Neste caso os gastos devem ser acrescidos no campo 733 do quadro 7 da Mod. 22.

Tal como já referido a entrada em vigor da reforma da fiscalidade verde, foi acrescentado os n.ºs 17 e 18 ao art. 88º do CIRC. Deste modo o n.º 17 do art. 88º do CIRC estabelece as taxas de TA para as viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in. Assim temos:

**Quadro 3 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 17)**

Custo aquisição	Taxas
inferior a 25.000€	5%
entre 25.000€ a 35.000€	10%
Superior a 35.000€	17,50%

Fonte: elaboração própria

Da mesma forma, o n.º 18 do art. 88º do CIRC estabelece as taxas de TA a aplicar as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, que são as seguintes:

#### Quadro 4 - Taxas de TA viaturas (art. 88º n.º 18)

Custo aquisição	Taxas
inferior a 25.000€	7,50%
entre 25.000€ a 35.000€	15%
Superior a 35.000€	27,50%

Fonte: elaboração própria

A nível de contabilização, esta é a tipologia de gastos que carece de um cuidado mais pormenorizado, porque como é referido anteriormente, existe uma grande abrangência de gastos que podem estar sujeitos a TA e a taxas diferenciadas de acordo com a tipologia de viatura ligeira de passageiros.

Assim, sucintamente, vamos enumerar as principais tipologias de gastos e propor as respetivas segregações de contas SNC. As tipologias mais relevantes são:

- ✓ Combustíveis;
- ✓ Seguros;
- ✓ Portagens;
- ✓ Estacionamento;
- ✓ Rendas e alugueres;
- ✓ Conservações e reparações;
- ✓ IUC's;
- ✓ Depreciações; e
- ✓ Juros.

No entanto poderão existir mais despesas, além destas explanadas anteriormente, que sejam afetas às viaturas ligeiras de passageiros, ligeiras de mercadorias, motas e motociclos que deverão seguir o mesmo radical de construção do plano de contas SNC.

Assim, sugere-se a seguinte matriz de contas SNC:

## Combustíveis

**Quadro 5 - Proposta de contas SNC para os gastos (Combustíveis) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6242	Combustíveis
62421	Gasolina Iva não dedutível (art. 21º CIVA)
<b>624211</b>	<b>Gasolina Iva não dedutível + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624212</b>	<b>Gasolina Iva não dedutível + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624213</b>	<b>Gasolina Iva não dedutível + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
62422	Gasóleo Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA)
<b>632221</b>	<b>Gasóleo Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>632221</b>	<b>Gasóleo Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>632221</b>	<b>Gasóleo Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
62423	GPL / GNV Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA)
<b>632221</b>	<b>GPL / GNV Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>632221</b>	<b>GPL / GNV Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>632221</b>	<b>GPL / GNV Iva dedutível 50% (art. 21º CIVA) + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Seguros

**Quadro 6 - Proposta de contas SNC para os gastos (Seguros) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6263	Seguros
62421	Seguros viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo
<b>624211</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624212</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624213</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
62422	Seguros viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>624221</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>624222</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>624223</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
62423	Seguros viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>624231</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>624232</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>624233</b>	<b>Seguros viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Portagens e estacionamento

**Quadro 7 - Proposta de contas SNC para os gastos (Portagens e Estacionamento) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
62514	Portagens e estacionamento Iva não dedutível (art. 21º n.º 1 al. c CIVA)
625141	Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP a gasolina e gasóleo
<b>624211</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624212</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>624213</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
625142	Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP híbridas plug-in
<b>624221</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>624222</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>624223</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
625143	Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP GPL / GNV
<b>624231</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>624232</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>624233</b>	<b>Portagens e estacionamento - Iva ã dedut. - VLP GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Rendas e alugueres

**Quadro 8 - Proposta de contas SNC para os gastos (Rendas e Alugueres) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6261	Rendas e alugueres Iva não dedutível (art. 21º n.º 1 al. a CIVA)
62611	Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo
<b>626111</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>626112</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>626113</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
62612	Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>626121</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>626122</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>626123</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
62613	Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>626131</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>626132</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>626133</b>	<b>Rendas e alugueres viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Conservações e reparações

**Quadro 9 - Proposta de contas SNC para os gastos (Conservação e reparação) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6226	Conservação e reparação Iva não dedutível (art. 21º n.º 1 al. a CIVA)
62261	Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo
<b>622611</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>622612</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>622613</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
62262	Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>622621</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>622622</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>622623</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
62263	Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>622631</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>622632</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>622633</b>	<b>Conservação e reparação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## IUC's

**Quadro 10 - Proposta de contas SNC para os gastos (IUC's) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6811	Imposto Único de Circulação (IUC)
68111	Imposto Único de Circulação (IUC) viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo
<b>681111</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>681112</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>681113</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
68112	Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>681121</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>681122</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>681123</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
68113	Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>681131</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>681132</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>681133</b>	<b>Imp. Único Circulação viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Depreciações

**Quadro 11 - Proposta de contas SNC para os gastos (Depreciações) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
642	Ativos fixos tangíveis
6423	Equipamento básico
64235	Depreciação viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo
<b>642351</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>642352</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>642353</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
64236	Depreciações viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>642361</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>642362</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>642363</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
64237	Depreciações viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>642371</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>642372</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>642373</b>	<b>Depreciações viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

## Juros

**Quadro 12 - Proposta de contas SNC para os gastos (Juros) dos n.ºs 3, 5, 6, 17 e 18 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6918	Outros juros
69181	Juros leasing
691811	Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo (Iva não dedutível art. 21 n.º 1 al. a) CIVA)
<b>6811111</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>6811112</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>6811113</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
691812	Juros leasing viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>6918121</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>6918122</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>6918123</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
691813	Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>6918131</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>6918132</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>6918133</b>	<b>Juros leasing viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>
69182	Juros ALD/AOV
691821	Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo (Iva não dedutível art. 21 n.º 1 al. a) CIVA)
<b>6918211</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 10% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>6918212</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 27,5% Art.º 88 n.º 3</b>
<b>6918213</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a gasolina e gasóleo + TA 35% Art.º 88 n.º 3</b>
691822	Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in
<b>6918221</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 5% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>6918222</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 10% Art.º 88 n.º 17</b>
<b>6918223</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros híbridas plug-in + TA 15% Art.º 88 n.º 17</b>
691823	Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV
<b>6918231</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 7,5% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>6918232</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 15% Art.º 88 n.º 18</b>
<b>6918233</b>	<b>Juros ALD/AOV viaturas ligeiras passageiros a GPL / GNV + TA 27,5% Art.º 88 n.º 18</b>

Fonte: elaboração própria

### 3.3. Despesas de representação (n.º 7)

De acordo com o n.º 7 do art. 88º do CIRC, são consideradas despesas de representação os encargos relativos a despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou estrangeiro a clientes, fornecedores ou ainda a quaisquer pessoas ou entidades e tributadas à taxa de 10%.

Com base no artigo 23º do CIRC, a despesa é aceite fiscalmente, desde que tenha sido suportada para obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, i.e. os gastos incorridos pela empresa junto a terceiros têm como objetivo primordial angariar ou reforçar os laços comerciais já existentes para posterior obtenção de mais-valias para a empresa.

Apesar desta descrição, este tipo de despesas são demasiadamente confundidas com as despesas de deslocação e estadas devido as suas parecenças óbvias. Assim carece explicar este tipo de despesas, visto que as mesmas, não estão sujeitas a TA e são consideradas como custo normal da empresa.

Como a descrição indica, despesas de deslocação e estadas são essencialmente encargos com transportes, estadas e refeições suportadas com trabalhadores da empresa efetuadas ao serviço da mesma fora do local de habitual de trabalho. As despesas têm de possuir documento válido de acordo com o preconizado nos n.ºs 3 e 4 artigo 23º do CIRC.

Em termos de contabilização, para as despesas de representação, sugere-se a seguinte matriz de contas para o efeito:

**Quadro 13 - Proposta de contas SNC para os gastos do n.º 7 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6266	Despesas de representação - TA - Art.º 88 n.º 7
<b>62661</b>	<b>Despesas de representação - base tributável - TA - Art.º 88 n.º 7</b>
<b>62661</b>	<b>Despesas de representação - iva não dedutível (art.º 21º 1 d) - TA - Art.º 88 n.º 7</b>

Fonte: elaboração própria

### 3.4. Pagamento a entidades não residentes e sujeitas a regimes mais favoráveis (n.º 8)

É estabelecido pelo n.º 8 do art. 88º do CIRC que são sujeitas a TA consoante o regime mencionado nos n.ºs 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35 % ou 55 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.ºD da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando:

- o território de residência conste da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável;
- aquela esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou;
- a taxa de imposto que lhe é aplicável seja inferior a 60% da taxa de IRC aplicável se a entidade fosse residente em Portugal.

A aplicação do n.º 8 do art. 88º CIRC, deve ser conjugada com a aliena r) do n.º 1 e n.º 7 do art. 23ºA do CIRC que indicam que não são aceites como gastos todas as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.ºD da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

De acordo com Martins (2015) esta situação “pode consubstanciar-se na acumulação de lucros ou rendimentos em entidades residentes fora do território português e aí submetidas a regimes fiscais mais favoráveis, com objetivo de diferir a tributação para um momento em que tal se apresente como fiscalmente mais vantajoso”.

Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em Portugal e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português, quando estes detenham, direta ou indiretamente e ainda que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

Nos casos em que, pelo menos 50% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais sejam detidos, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por sujeitos passivos de IRC ou IRS residentes em território português, a referida percentagem é de 10%.

Conforme assinala Martins (2015), “o legislador só teve aqui em vista as operações que, pela sua própria natureza, são facilmente deslocalizáveis, cuja imputabilidade a um determinado local pode ser puramente formal”.

Acresce que as regras de imputação dos lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável acima referidas não se aplicam às entidades residentes noutra Estado membro da União Europeia ou noutra Estado membro do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

A AT notifica o sujeito passivo para produção da prova, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias (n.º 8 do art. 23ºA do CIRC). Esta notificação servirá, igualmente, para provar a não sujeição a TA. Deste modo, caso não seja feita a prova mencionada, estes pagamentos não serão aceites como custos e serão, simultaneamente, sujeitos TA.

Assim, no caso destes gastos não serem aceites como custos, devem obrigatoriamente ser acrescidos ao campo 746 do quadro 07 da Mod. 22.

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

As ajudas de custo e a compensação pelo uso de viatura própria ao serviço da empresa são formas de a empresa compensar o trabalho das despesas suportadas mas afetas a fins profissionais e não pessoais.

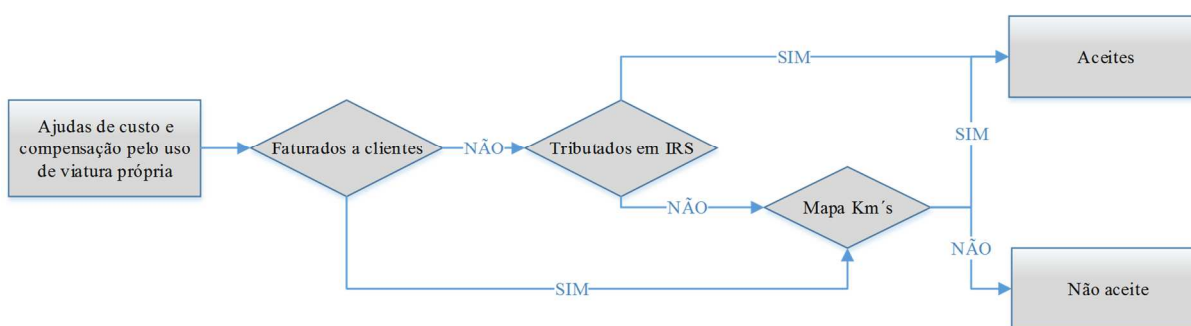
Explicando detalhadamente, as ajudas de custos tipicamente despesas de estadas ou alimentações, é uma via para reembolsar as despesas que os trabalhadores suportaram por deslocações ao serviço da empresa fora do seu domicílio . Por serem abonadas estas ajudas de custos ficam dispensados os trabalhadores de apresentar as respetivas faturas.

A compensação pelo uso de viatura própria, como indica a expressão, visa compensar os trabalhadores pelos custos da utilização da viatura particular ao serviço da empresa.

Em concordância com o previsto no n.º 9 do artigo 88º do CIRC , são tributados autonomamente à taxa de 5%, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário e os encargos não dedutíveis com base na alinea h) do n.º 1 do artigo 23ª do CIRC, as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre

que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.

**Quadro 14 - Árvore de decisão “Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria “**



Fonte: elaboração própria

Com base na árvore de decisão, temos que não são aceites como custo e acrescidos ao campo 730 do quadro 07 da Mod. 22, os custos faturados a clientes e sem mapa de Km's e os encargos não faturados a clientes e sem mapa de Km's que não sejam alvo de tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário. São tributados em sede de TA os encargos não faturados a clientes.

Em termos de contabilização, para as despesas de representação, sugere-se a seguinte matriz de contas para o efeito:

**Quadro 15 - Proposta de contas SNC para os gastos (Ajudas de custo e Abonos quilométricos) do n.º 9 do art. 88 CIRC**

CONTA SNC	DESIGNAÇÃO
6251	Deslocações e estadas
62512	Abonos quilométricos não faturados a clientes
<b>625121</b>	<b>Com mapa km's - T.A - Art.º 88 n.º 9</b>
<b>625122</b>	<b>Sem mapa km's - Acresce campo 730 Q7 Mod 22 + T.A - Art.º 88 n.º 9</b>
6322	Ajudas de custo
63225	Ajudas de custo não faturadas a clientes
<b>632251</b>	<b>Aj. Custo com mapa km's - T.A - Art.º 88 n.º 9</b>
<b>632252</b>	<b>Aj. Custo sem mapa km's - Acresce campo 730 Q7 Mod 22 + T.A - Art.º 88 n.º 9</b>

Fonte: elaboração própria

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

De acordo com o n.º11 do art.º 88º do CIRC, são tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

O n.º 12 do art.º 88º do CIRC, permite ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, deduzir o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90º.

Esta norma tributa, em vez de despesas, os dividendos distribuídos subvertendo de facto o princípio constitucional da tributação sobre o rendimento real das empresas (artigo 104º CRP).

O objetivo primordial desta norma é evitar que as entidades que por algum motivo, beneficiem de isenção na tributação de rendimentos, sejam favorecidas fiscalmente.

Como escreve Martins (2015) e confirma o acima mencionado, esta norma “visa evitar-se aqui a chamada “lavagem de dinheiro”, ou seja, a transmissão artificiosa das partes de capital para uma entidade isenta, antes da colocação à disposição do dividendo, com o propósito de se beneficiar da respetiva isenção (vd. n.º 9 do art.º 120)”.

### 3.7. Indemnizações, compensações, bônus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (n.º 13 e 19)

De acordo com a alínea a) do n.º13 do art.º 88º do CIRC, são tributados autonomamente à taxa de 35%, os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.

Sucintamente, a tributação incide sobre os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual quando acontecer qualquer uma das situações:

- Cessação de funções do gestor, administrador ou gerente; ou
- Rescisão de um contrato antes do termo, quando o valor dos gastos que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas até ao final do contrato.

A alínea b) do mesmo artigo esclarece que também tributados autonomamente, os gastos ou encargos relativos a bônus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Assim, é aplicada a TA quando aconteça as seguintes situações, cumulativamente:

- Pagamentos de bónus e/ou outras remunerações variáveis;
- A gestores, a administradores e gerentes;
- O valor seja superior a 25% da remuneração anual; e
- Montante superior a 27.500€.

No entanto, a própria alínea b) permite que não exista TA a este encargo quando aconteça simultaneamente:

- Pagamento seja diferido em mais de 50% do valor;
- Por um período mínimo de 3 anos; e
- Estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade.

O OE 2016, veio aditar o n.º 19 do artigo 88º do CIRC, que no caso de se verificar o incumprimento de qualquer das condições previstas na parte final da alínea b) do n.º 13, o montante correspondente à tributação autónoma que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento.

O legislador, com este n.º 13, pretendia evitar que a dedução dos pagamentos excessivos aos gestores, administradores ou gerentes. Estamos perante uma norma anti-abuso.

A leitura mais atenta deste artigo traz logo algumas dúvidas do que diz respeito a definição de que está abrangido pela definição de gestor, administradores ou gerente e à definição de remuneração anual. Já o que diz respeito a definição de indemnizações ou compensações não desencadeia grandes dúvidas.

Começando por estes, a definição de indemnização consta no CT (artigo n.º 396) e determina que o trabalhador tem direito a indemnização calculada com base na remuneração base e diuturnidades calculada em função dos anos de antiguidade. A compensação (profetizada em vários artigos, por exemplo no n.º 345 do CT) é devida em função do tempo efetivo de trabalho.

É descrito por Ramalho e Neto (2013), que “de acordo com a doutrina administrativa constante da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, são qualificados como “gestores”, quer os responsáveis abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público, quer os responsáveis por estabelecimentos estáveis (sucursais) de entidades não residentes.”

Neste sentido, não estão abrangidas por TA, os gastos com as indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis de colaboradores que não sejam membros do órgão de administração.

Em relação à definição de remuneração anual, foi alvo de clarificação por parte da AT na Circular 8/2000, de 11 de maio, onde está definido que por remuneração mensal é a média do valor total das retribuições anuais divididas por doze. Assim incluem-se todas as remunerações de carácter fixo ou variável, estando por esta via incluídos os bónus ou gratificações quando atribuídos de forma regular.

No entanto também é mencionado por Ramalho & Neto (2013), que está incluído no conceito de remuneração anual as participações nos lucros da empresa, quando esta constitua, a única compensação auferida pelo colaborador.

Deste modo a aliena b) do artigo 88º é aquela que gera maior inconstância, devido aos próprios conceitos de “deferimento por período mínimo de 3 anos” e “desempenho positivo da sociedade”, porque indica que só se cumprir as três condições é que não existe TA.

Existem duas doutrinas interpretativas distintas, no que diz respeito ao “deferimento por período mínimo de 3 anos”, uma que esclarece que a componente variável pode ser paga ao longo dos três anos (vulgo 1/3 por cada ano) e outra, que é a adotada pela AT, que o pagamento só deve ocorrer após final dos três anos.

Salienta-se que, com os bónus e remunerações, estão previsto na NCRF 28 são considerados benefícios a longo prazo, logo é entendimento da AT que o só no momento em que são pagas ou colocadas à disposição é que devem ser reconhecidas como gasto fiscal do período a que respeitam.

### 3.8. Prejuízo fiscal (n.º 14)

Como estabelece o n.º 14 do Artigo 88º do CIRC, todos os sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação, as taxas previstas de TA sofrem um aumento de 10%.

Com a entrada em vigor do OE 2011, foi alterada a regra em vigor até então, que apenas as empresas que apresentassem prejuízo fiscal nos dois exercícios anteriores é que ficariam sujeitas à taxa de TA agravada (20%) no que diz respeito às despesas dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros e mista, mas cujo o valor de aquisição seja superior a 40.000€.

De acordo com Caeiro (2012) “de facto, começa a assistir-se a um sistema tributário em que cada vez mais o conceito de imposto sobre o rendimento mais parece uma miragem ou uma ideia conceptualmente correta mas sem aplicação prática”.

Também Caeiro (2012) atesta “isto já para não falar no facto de a tributação autónoma ter passado a incidir sobre a totalidade das despesas elegíveis, independentemente de estas serem consideradas como fiscalmente dedutíveis ou não. É que anteriormente a 2011, somente se sujeitavam a tributação autónoma os encargos que fossem aceites para efeitos fiscais, o que significava que as despesas acrescidas ao resultado líquido do exercício não eram consideradas para efeitos desta tributação, evitando assim qualquer duplicação de coleta”.

### 3.9. Regime simplificado de apuramento da matéria coletável (n.º 15)

Com a reforma do IRC, foi reativado com bastantes diferenças o regime simplificado de tributação, que foi revogado em 2008.

Este regime simplificado consta na subsecção VII do CIRC nos artigos 86º - A e 86º - B. Este regime é opcional por parte dos sujeitos passivos, i.e., as empresas que cumpram os requisitos de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 86º - A, podem optar por ser tributadas à luz deste regime.

No n.º 1 do artigo 86º-B do CIRC está descrito como é calculada a matéria coletável, que se obtém pela aplicação de determinados coeficientes, de acordo com substância comercial do sujeito passivo.

Ao ser aplicado o regime acima referido, ficam automaticamente excluída a TA, em determinadas despesas. Assim, com base no n.º 15 do artigo 88º do CIRC, as despesas de representação (n.º 7 do artigo 88º CIRC), as ajudas de custo e a compensação por utilização de viatura própria (n.º 9 do artigo 88º CIRC), os lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção (n.º 11 do artigo 88º CIRC) e as Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (n.º 13 do artigo 88º CIRC) estão excluídas do cálculo da TA.

Depois também fica excluído o agravamento da TA por prejuízo fiscal (n.º 14 do artigo 88º CIRC), porque o próprio regime e de acordo com os coeficientes de determinação da matéria coletável é sempre apurada matéria coletável positiva.

Neste sentido e com a aplicação deste regime, apenas estão sujeitas a TA às seguintes despesas:

- Despesas não documentadas (n.º 1 artigo 88º CIRC);
- Viaturas ligeiras de passageiros (n.º 3, 5, 6, 17 e 18) e
- Pagamento a entidades não residentes e sujeitas a regimes mais favoráveis (n.º 8 artigo 88º CIRC).

Em termos de contabilização dever-se-á aplicar as mesmas desagregações de contas contabilísticas já apresentadas nos números anteriores.

### 3.10. Estabelecimentos estáveis situados fora do território português (n.º 16)

Também com a aplicação da reforma do IRC, foi criada uma exceção de TA para despesas ou encargos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

### 3.11. Regime especial de tributação de grupos de sociedades (n.º 20)

Com a entrada em vigor do OE 2016 foi aditado o n.º 16 ao artigo 88º do CIRC, específico para os grupos de sociedades que estejam no Regime especial de tributação de grupos de sociedades previsto no artigo 69º do CIRC.

Assim, para efeitos da aplicação do disposto no n.º 14 do CIRC (prejuízos fiscais) quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º

Exemplificando, quando exista um grupo de sociedades em que a sociedade dominante obtenha lucro tributável e exista uma outra que obtenha prejuízo fiscal, deverá ser a soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados do Mod. 22 de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, a determinar ou não a aplicação do n.º 14 do artigo 88º do CIRC e não individualmente neste sentido cada uma “*per se*”. Esta disposição poderá originar que uma empresa que tenha lucro tributável seja obrigada a calcular e pagar a TA agravada devido à situação de prejuízo fiscal no apurada no grupo fiscal. Da mesma forma se poderá verificar a situação inversa.

## **4. A Tributação Autónoma e a sua natureza fiscal – caraterização dos tipos de “TA”**

### **4.1. Normas anti-abuso**

No sistema fiscal português estão previstas várias normas cujo objetivo é combater o planeamento fiscal “ilegítimo”. Estas normas anti-abuso estão consagradas em cláusulas especiais anti-abuso (CEAA), mas existe uma cláusula geral anti-abuso (CGAA) vertida no n.º 2 do artigo 38º da LGT.

As cláusulas específicas anti-abuso foram as primeiras normas ao dispor da AT, porém o seu âmbito de aplicação é muito reduzido. São de fácil interpretação pelo seu carácter e objetivos concretos e aplicam-se a situações taxativamente previstas.

Posteriormente, em 1999 surge no ordenamento jurídico português a CGAA pela Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro, artigo 51º, n.º 7 que aprovou o Orçamento de Estado. Inicialmente foi introduzida no artigo 32º-A do CPT (atual CPPT) porém pouco tempo depois a norma passou a estar prevista no n.º 2 do artigo 38º da LGT sem qualquer alteração. No entanto a Lei n.º 30-G/2000 veio dar outra redação ao artigo 38º da LGT. Contrariamente às CEAA esta é uma norma “universal”, aplicável a todos os impostos e que abrange todos os sujeitos passivos de imposto.

Segundo Courinha (2009), a aplicação da CGAA está dependente de determinados pressupostos. Em primeiro lugar, há que referir o elemento meio, ou seja, o meio escolhido pelo contribuinte para alcançar a vantagem fiscal, que se vai consubstanciar num certo ato ou negócio jurídico, sendo que podem estar em causa atos isolados ou em conjunto. De seguida tem que ser referido o elemento resultado, que consiste na busca da vantagem fiscal, enquanto fim da atividade do contribuinte.

Em terceiro lugar, o elemento intelectual, relativo à motivação fiscal do contribuinte, por outras palavras, está em causa saber se os atos ou negócios jurídicos levados a cabo pelo contribuinte são essenciais ou principalmente dirigidos ao alcance da vantagem fiscal.

Por último, o elemento normativo, que consiste na reprovação jurídica da vantagem obtida. Há ainda, que destacar que, para além dos quatro requisitos, do art. 38.º, n.º 2 da LGT, deriva o elemento sancionatório, enquanto estatuição, de onde resulta a consequência dos comportamentos elisivos: a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos em causa.

Segundo Sanches (2006), a principal diferença entre as normas anti-abuso especiais e a CGAA reside na circunstância de na última, a AT ser habilitada com um poder sobre cuja aplicação deverá decidir, enquanto nas primeiras a respetiva aplicação é vinculativa. Assim, na aplicação da CGAA, recai sobre a AT um dever de fundamentação, explicando os motivos que levaram à sua aplicação e demonstrando a verificação dos respetivos pressupostos, ao invés do que sucede nas normas especiais anti-abuso em que a aplicação é imediata e existe uma dispensa de justificação.

Também Nunes (2000), afirma que as normas especiais anti-abuso são úteis e reconhece-lhes importantes limitações, tais como: têm um âmbito de aplicação muito limitado, já que se esgotam nas situações por elas taxativamente previstas; são normas que atuam numa perspetiva a posteriori face à elisão fiscal já identificada, e por fim, são normas suscetíveis de fuga, por parte do contribuinte, através da construção de soluções que não se incluam na lista taxativa de situações nelas previstas.

Na mesma corrente de pensamento Nabais (2016) escreve “concordamos, por isso, em principio, com a adoção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscais. Na verdade, reconhecemos que a luta contra as múltiplas e imaginativas formas (...) muito dificilmente poderá ser levada a cabo pelo legislador através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, um autentico jogo do gato e do rato”.

Assim e também de acordo com Martins (2015), poder-se-á afirmar que a norma da TA aproximasse das normas específicas anti-abuso, tendo como benefício a sua aplicação automática.

## 4.2. Normas anti-elisiva

A palavra elisão deriva do latim “Elisione” e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. Portanto, a elisão fiscal não é mais do que um tipo de fuga aos impostos.

A diminuição das obrigações fiscais, i.e. monetárias, conseguidas através da elisão fiscal resulta de omissões ou imperfeições presentes na lei tributária. O legislador não desejava esta consequência, porém o contribuinte tendo ideia da existência destas lacunas e busca obter uma tributação fiscal mais benéfica, nunca infringindo a norma fiscal.

Uma definição simplista da elisão é a descrita por Silva (2006) em que afirma que “o fenómeno da elisão ou evitação fiscal, o qual se traduz num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se atinge resultado idêntico ao que esta visa(va) impedir”.

Neste sentido Morais (2006), afirma que “na elisão fiscal, diferentemente do que acontece na evasão, o sujeito passivo não esconde do Fisco a ocorrência do facto gerador de imposto. Procura revestir-se de uma forma de onde não resulte nenhuma ou uma menor consequência fiscal”.

Também para Rocha (2012), a evasão fiscal respeita a letra da lei, mas viola o seu espírito, dando corpo a um abuso de forma jurídica com propósitos fiscais, na medida em que se utiliza uma forma jurídica sem um específico propósito comercial que não os propósitos fiscais. O objetivo da evasão fiscal é claro e traduz-se num afastamento, numa desoneração ou um deferimento tributário, procurando-se aproveitar uma forma jurídica existente para outro fim, no sentido de conseguir uma poupança fiscal.

Poder-se-á definir elisão fiscal, como um comportamento “*intra legem*”, i.e, conduta dentro na lei com vista a diminuir o imposto a pagar. De acordo com Amorim (2007) “tratam-se de atos de poupança fiscal, planeamento fiscal, de gestão fiscal ou engenharia fiscal, designados na terminologia inglesa de *tax planning*”.

Aqui, o sujeito passivo age de acordo com a lei – *secundum legem* – não tendo por intenção violar, direta ou indiretamente, qualquer norma legal”.

Perante estas disposições e concordando com o referido por Amorim (2007) “perante estes comportamentos dos contribuintes, ainda que lícitos (elisivos), os Estados introduziram no seu ordenamento jurídico várias medidas de luta contra a evasão fiscal, tais como as normas anti-abuso, as presunções fiscais, e conceitos jurídicos mais abrangentes, por forma a incluírem realidades económicas mais vastas”.

Esta é uma preocupação de todos os Estados membros da União Europeia, que em 2016, aprovaram uma proposta que estabelece regras contra a elisão fiscal das empresas em seis domínios específicos. No entanto, esta proposta, ainda carece de aprovação por unanimidade pelos 28 estados membros.

### 4.3. Mecanismo de arrecadação de receita

A TA, para efeitos de cumprimento das metas de OE dos vários anos, consoma efetivamente uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que a maioria dos sujeitos passivos (quer em sede de IRC ou mesmo de IRS) têm que suportar despesas sujeitas a TA, sendo que algumas podem de facto ser fundamentais para a obtenção do rendimento, e, por consequência, aceites como custos fiscais.

Como vimos anteriormente, a TA justifica-se por ser um mecanismo de combate à evasão fiscal. É afirmado por Marques (2011) que “em resultado da conduta fiscal não colaborante dos infratores surge como inevitável o crescimento exponencial da carga tributária”, sobre os contribuintes cumpridores.

É afirmado por Santos e Martins (2009) que existe uma maior eficácia e até eficiência na cobrança de receitas através da sujeição de determinadas despesas a TA. Contudo, também afirma que “a preocupação pela tendência para a extensão do seu campo de aplicação que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento. Reconhece, porém, pragmaticamente que dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro regime”.

E coerente e poder-se-á dizer correto o que é referido por Mesquita (2014) “é ponto assente é que a existência da TA não deverá fundamentar-se unicamente na necessidade de arrecadação de receita, ainda que esse fim seja alcançado”.

Também afirma Palma (2012) que “atualmente a justificação da criação de tributações autónomas, face às necessidades de obtenção de receitas que permitam atingir o desejável equilíbrio orçamental, parece radicar mais numa lógica de cobrança”.

## 5. A “TA” como política anti-abuso. Análise empírica

O objeto desta investigação terá por base os documentos contabilísticos / fiscais de seis empresas, dos últimos cinco anos. Com base nestes documentos ir-se-á, através de simulações, tentar comprovar que existe uma tendência, que a tributação autónoma é considerada uma norma anti-abuso por contrário a ser uma norma anti-elisiva ou um simples mecanismo de arrecadação de receita.

Desta forma, inicialmente analisaremos a “TA” de acordo com os vários anos e de acordo com a legislação aplicável na altura. Posteriormente com base nos dados iniciais, procederemos ao recalculo dessa mesma “TA” com base na legislação que atualmente se aplica.

Com a análise dos dados recolhidos, avaliámos, em primeiro lugar, a TA dos anos de 2012 e 2013, que são os anos antes da reforma do IRC, que trouxe várias alterações às bases e percentagens de TA.

Posteriormente avaliamos os restantes anos, 2014 a 2016, que apesar de ter existido algumas alterações não se podem qualificar de grandes alterações, apenas pequenas variações a alguns n.ºs do art. 88º do CIRC.

Por último, vamos simular, a aplicação da legislação atual da TA aos dados destes anos a fim de avaliarmos que se mantém o pressuposto principal deste “*case study*”, que a TA poderá ser considerada uma norma anti-abuso.

Analisando as despesas que foram sujeitas a TA nos anos de 2012 e 2013, verificamos que apenas três tipos de despesas/gastos (Despesas de representação, Encargos e ajudas de custo e Encargos com viaturas) foram sujeitos a TA.

Nos Mod. 22 analisados, verificamos que, apenas uma das empresas apresentou prejuízo fiscal, apesar de ter acontecido nos 5 anos expostos. Neste sentido os valores de TA calculados, no que diz respeito a esta empresa, foram acrescidos de 10% em consonância com o n.º 14 do art. 88º do CIRC.

Assim, em termos dos valores base para o cálculo da TA, temos:

**Quadro 16 - Bases de TA (anos 2012 a 2013)**

Bases	2012	2013
Despesas de representação	22.110,66	18.366,63
Encargos e ajudas custo	2.248.616,19	3.866.426,49
Encargos com viaturas	5.262.984,24	4.796.595,47
Indemnizações gestores	0,00	0,00
Bónus remunerações variáveis a gestores	0,00	0,00

Fonte: elaboração própria

Podemos verificar que as despesas/gastos que têm maior peso, em qualquer dos dois anos no cálculo da TA são os Encargos com viaturas.

A partir de 2014 e com a reforma do IRC, existe um decréscimo nos valores base dos encargos com viaturas. Podemos acrescentar que os valores sujeitos a TA, relativamente a Encargos com viaturas, têm ao longo destes cinco anos decrescido acentuadamente. Esta variação, poderá ser explicada, por consequência da aplicação da alínea b) do n.º 6 do art. 88º do CIRC que exclui de TA os encargos com viaturas relativamente às quais exista um acordo de utilização de viatura previsto no n.º 9 alínea b) no n.º 3 art. 2º do CIRS.

Assim, em resumo relativamente aos anos de 2014 a 2016, temos:

**Quadro 17 - Bases de TA (anos 2014 a 2016)**

Bases	2014	2015	2016
Despesas de representação	15.110,97	18.419,75	54.251,90
Encargos e ajudas custo	4.160.322,01	4.038.372,32	3.948.853,80
Encargos com viaturas	3.638.490,00	3.341.112,49	3.224.653,52
Indemnizações gestores	0,00	58.000,00	0,00
Bónus remunerações variáveis a gestores	0,00	2.983.814,00	2.386.079,67

Fonte: elaboração própria

Verifica-se que a partir de 2015, passou a existir uma nova despesa/gasto, que passou a ser a mais predominante nos valores base de cálculo da TA, que é os bónus e remunerações variáveis a gestores.

Assim, temos como resumo dos cinco anos, os seguintes valores acumulados por anos das seis empresas, de TA paga por cada tipologia de despesa/gasto:

**Quadro 18 - TA (anos 2012 a 2016)**

	2012	2013	2014	2015	2016
Despesas de representação	2.408,94	1.873,91	1.781,89	2.038,03	5.604,81
Encargos e ajudas custo	156.959,56	223.850,57	242.085,55	240.155,51	229.736,58
Encargos com viaturas	593.212,49	544.490,98	440.930,75	397.765,60	365.917,96
Indemnizações gestores	0,00	0,00	0,00	20.300,00	0,00
Bónus remunerações variáveis a gestores	0,00	0,00	0,00	1.044.334,90	835.127,88
Valor acumulado e pago de TA	754.592,98	772.228,47	686.812,18	1.706.609,04	1.438.403,23

Fonte: elaboração própria

Em suma, podemos concluir que, se retirarmos a indemnização ocorrida em 2015 e os bónus e remunerações variáveis de 2015 e 2016, temos uma tipologia base de gastos/despesas sujeitas a TA.

Também verificamos que tanto a base de tributação como a TA calculada sobre essas tipologias de gastos/despesas, têm ao longo dos 5 anos, verificado uma redução substancial nos encargos com viaturas ao invés dos encargos e ajudas de custo que têm sofrido uma ligeiro aumento.

Se recalculássemos a TA desde 2012 até 2016 com base nos pressupostos atuais teríamos os seguintes resultados:

**Quadro 19 - Bases de TA recalculadas (anos 2014 a 2016)**

Bases	2012	2013	2014	2015	2016
Despesas de representação	22.110,66	18.366,63	15.110,97	18.419,75	54.251,90
Encargos e ajudas custo	2.248.616,19	3.866.426,49	4.160.322,01	4.038.372,32	3.948.853,80
Encargos com viaturas	4.098.076,77	3.651.870,44	3.638.490,00	3.341.112,49	3.224.653,52
Indemnizações gestores	0,00	0,00	0,00	58.000,00	0,00
Bónus remunerações variáveis a gestores	0,00	0,00	0,00	2.983.814,00	2.386.079,67

Fonte: elaboração própria

**Quadro 20 - TA recalculada (anos 2012 a 2016)**

	2012	2013	2014	2015	2016
Despesas de representação	2.408,94	1.873,91	1.781,89	2.038,03	5.604,81
Encargos e ajudas custo	156.959,56	223.850,57	242.085,55	240.155,51	229.736,58
Encargos com viaturas	524.135,65	481.520,26	440.930,75	397.765,60	365.917,96
Indemnizações gestores	0,00	0,00	0,00	20.300,00	0,00
Bónus remunerações variáveis a gestores	0,00	0,00	0,00	1.044.334,90	835.127,88
Valor acumulado e pago de TA	683.504,15	707.244,74	684.798,18	1.704.594,04	1.436.387,23

Fonte: elaboração própria

Podemos verificar que à base para cálculo da TA, relativamente a encargos com viaturas, as mesmas descem consideravelmente em comparação com as que efetivamente deram origem ao pagamento de TA.

Podemos concluir que o regime atualmente em vigor é mais benéfico para cinco das seis empresas do estudo, porque os valores que se assumem como base para cálculo da tributação autónoma são ligeiramente inferiores aos que efetivamente foram alvo de TA nos respetivos anos (2012 e 2013).

Perante os dados existentes, podemos concluir, que atualmente têm maior impacto na TA, são os bónus e remunerações variáveis de gestores porque se expurgarmos esta rubrica da TA, podemos afirmar que a TA têm vindo, no decurso dos anos em estudo, a diminuir apesar dos aumentos que a TA foi alvo.

## **6. Limitações do estudo e sugestões de investigação futura**

A principal limitação que tivemos neste estudo, por não ser mais abrangente, é derivado pela escassez de dados concretos (informação contabilístico fiscal das empresas que tendem a não divulgar).

O empenho e as muitas horas despendidas na elaboração desta dissertação atenuaram as principais dificuldades sentidas e ajudaram a ultrapassar outras dificuldades de menor grau.

Relativamente a sugestões, seria importante que futuros estudos sobre este assunto fossem alargados a outros países e o modo como é tratado fiscalmente a tipologia de despesas que no sistema fiscal português são alvo de uma tributação “suplementar”.

## 7. Conclusão

Em resumo, o objetivo da TA é tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS e tributar certas e determinadas despesas que se pressupõe que não contribuem para a real atividade da empresa e que visam apenas diminuir o lucro tributável.

No entanto, sendo a TA um imposto constante no CIRC, não tributa o rendimento ou lucro real, mas sim despesas e gastos, subvertendo assim a noção principal de imposto.

Como já referido, a TA como norma anti-abuso, visava principalmente diminuir o comportamento de abusos de vários tipos de despesas que, na sua origem, se confundem entre a esfera pessoal e não empresarial mas geram despesas fiscalmente dedutíveis. Neste sentido a TA deve ser entendida como uma forma de tributar atuações abusivas que o sistema fiscal, por si só, não é capaz de impedir.

No que diz respeito ao estudo efetuado concluímos que, os bónus e remunerações variáveis dos gestores, administradores ou gerentes, tem a partir de 2015 um peso elevado na TA apurada (62% em 2015 e 58% em 2016).

Posteriormente verificamos que a TA das viaturas têm vindo a diminuir ao contrário das Encargos e ajudas de custo que têm vindo a aumentar o seu valor. Esta situação poderá ser explicada pela transformação do pagamento de ajudas de custo em viaturas própria em contraponto da utilização de viaturas ligeiras de passageiros. Podemos estar aqui, perante uma elisão fiscal permitida, que com base num planeamento fiscal, permite às empresas pagar menos TA.

Perante os dados existentes podemos ser levados a concluir, que o aumento da receita fiscal, poderá indiciar que a substância principal da norma (anti-abuso) não está de facto a ser atingida, sendo notório que a cada ano que passa o seu peso na arrecadação de receita têm vindo a aumentar.

Assim, podemos concluir que a, TA é na realidade uma norma anti-abuso, apesar de como se percebe, ser uma fonte muito importante de arrecadação de receita. Apesar disso e também de acordo com a sua origem, a TA será sempre uma norma anti-abuso que visa tributar despesas que podem ser dispensáveis e/ou gastos que podem ser considerados excessivos sejam deduzidos fiscalmente.

## 8. Referências bibliográficas

Courinha, G. L. (2004), “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário-Contributos para a sua compreensão”, Almedina.

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

Martins, G. W. D’O. (2015), “Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável” - algumas notas”, Revista Arbitragem Tributária n.º 2, pág. 36-43, CAAD;

Martins, H. (2015), “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in Catarino, J. R. e Guimarães, V. B. (coord.), Lições de Fiscalidade, 4.ª Edição, Almedina.

Mesquita, M. R. G. L. R. (2014), A Tributação Autónoma no CIRC- A sua (in)coerência, Universidade Católica Portuguesa, Dissertação Mestrado;

Morais, R. D. (2006), “Sobre a noção de ‘Cláusulas Anti-Abuso’ em Direito Fiscal”, in Estudos jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Coimbra Editora.

Morais, R. D. (2016), “Sobre o IRS”, 3ª reimpressão de edição de 2014, Almedina.

Nabais, J. C. (2016), “Direito Fiscal”, 9.ª Edição, Almedina.

Nunes, G. N. C. A. A. (2000), “A Cláusula Geral Anti-Abuso em sede fiscal – artigo: 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária”, Revista de Fiscalidade n.º 3, junho de 2000.

Palma, C., (2012), As tributações autónomas vistas pelo Tribunal constitucional: comentário ao acórdão do tribunal constitucional n.º310/2012, de 20 de Junho de 2012, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º. 2, pág. 241 - 256;

Rocha, J. F. (2012), “Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do Direito Fiscal à livre planificação fiscal”, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hoster, Almedina, Coimbra.

Sanches, S. J. L. (2006), “Os limites ao Planeamento Fiscal: Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, Coimbra.

Sanches, S. J. L. (2007), Manual direito fiscal, 2007, Coimbra Editora

Amorim, J. C (2007), Algumas medidas de combate à Evasão Fiscal, acedido em, [http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2222/3/A\\_Jos%C3%A9%20de%20Campos%20Amorim\\_2007.pdf.pdf](http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2222/3/A_Jos%C3%A9%20de%20Campos%20Amorim_2007.pdf.pdf), (abril 2017).

Caeiro, I. (2012) – Artigo “Tenho prejuízo fiscal, logo pago mais imposto?”, acedido em, [http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tenho\\_prejuiciacutezo\\_fiscal\\_logo\\_pago\\_mais\\_imposto](http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tenho_prejuiciacutezo_fiscal_logo_pago_mais_imposto), (julho 2017)

Silva, A. (2015), "As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo", Revista OTOC, n.º 180, pág. 39 a 41.

Santos A. e Martins A. (2009), “Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal - Competitividade, eficiência e justiça do Sistema Fiscal”, 3 de outubro de 2009, acedido em, [http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215\\_GPFRelatorioGlobal.pdf](http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215_GPFRelatorioGlobal.pdf) (março 2017).

Ramalho, J. M., & Neto, S. C. (2013). A tributação autónoma dos bónus e outras renumerações variáveis pagas a administradores, gerentes ou gestores, acedido em [https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A\\_TRIBUTACAO\\_AUTONOM\\_A.pdf](https://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOM_A.pdf) (julho 2017)

Silva, J. (2006) – Artigo “Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso” acedido em, <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/> (julho 2017)

## **Legislação utilizada**

Código Imposto sobre Rendimento Coletivo, PWC 2017

<http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/circ.html>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, PWC 2017

<http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/cirs.html>

Lei do Orçamento Estado, Decretos Lei e Diplomas conexos, AT

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/diplomas\\_legislativos/Diplomas\\_Legislativos.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Diplomas_Legislativos.htm)

## Apêndice I – Base de dados

Com o objetivo de recolher os dados necessários ao estudo e seguindo a estrutura do quadro 13 do Mod. 22 de IRC, elaborou-se a seguinte base de recolha de dados.

Descrição	Taxas	Ano					
		Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88.º, n.º 7 CIRC)	10%						
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%						
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)	23%						
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)	10%						
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)	20%						
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]	35%						
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	35%						
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal (art.º 88.º, n.º 9)	5%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	10%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	27,5%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	35%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 17]	5%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 17]	10%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 17]	17,5%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 18]	7,5%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 18]	15%						
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 18]	27,5%						
Despesas não documentadas [art.º 88.º, n.º 1]	50%						
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 88.º, n.ºs 1 e 8]	35%						

# Apêndice II – Dados das declarações Mod. 22, de 2012 a 2016

Ano 2012:

Descrição	Taxas	2012					
		Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	10%	14.164,26	5.422,62			545,08	1.978,70
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%	1.773.826,46	22.379,55	1.395,26	5.727,46		445.287,46
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)	10%	4.264.191,89	232.941,33	11.154,07	14.621,86	168.265,61	75.972,95
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)	20%	134.724,55	262.128,01	1.652,79			97.331,18

Descrição	2012						
	Valor de TA Empresa A	Valor de TA Empresa B	Valor de TA Empresa C	Valor de TA Empresa D	Valor de TA Empresa E	Valor de TA Empresa F	Valor de TA Total
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	1.416,43	542,26	0,00	0,00	54,51	395,74	2.408,94
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	88.691,32	1.118,98	69,76	286,37	0,00	66.793,12	156.959,56
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)	426.419,19	23.294,13	1.115,41	1.462,19	16.826,56	15.194,59	484.312,07
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)	26.944,91	52.425,60	330,56	0,00	0,00	29.199,35	108.900,42
	543.471,85	77.380,97	1.515,73	1.748,56	16.881,07	111.582,80	752.580,98

Ano 2013:

Descrição	Taxas	2013					
		Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	10%	12.614,45	5.074,39			305,29	372,50
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%	3.537.115,14	19.172,29	1.277,40	3.569,21		305.292,45
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)	10%	3.963.861,35	223.416,28	6.400,09	6.464,44	26.646,56	59.496,50
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)	20%	174.640,33	196.613,03	4.204,73		56.344,54	78.507,62

Descrição	2013						
	Valor de TA Empresa A	Valor de TA Empresa B	Valor de TA Empresa C	Valor de TA Empresa D	Valor de TA Empresa E	Valor de TA Empresa F	Valor de TA Total
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	1.261,45	507,44	0,00	0,00	30,53	74,50	1.873,91
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	176.855,76	958,61	63,87	178,46	0,00	45.793,87	223.850,57
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)	396.386,14	22.341,63	640,01	646,44	2.664,66	11.899,30	434.578,17
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)	34.928,07	39.322,61	840,95	0,00	11.268,91	23.552,29	109.912,81
	609.431,40	63.130,29	1.544,83	824,90	13.964,09	81.319,95	770.215,47

Ano 2014:

2014							
Descrição	Taxas	Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	10%	10.421,46	1.932,33	49,30			2.707,88
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%	3.778.207,22	37.174,03	4.246,28			340.694,48
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	10%	3.071.995,30	206.703,91	17.381,75	5.391,29	1.248,13	70.068,58
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	27,5%	39.447,40	8.208,33		719,93		59.167,89
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	35%	100.171,39					57.986,10

2014							
Descrição	Valor de TA Empresa A	Valor de TA Empresa B	Valor de TA Empresa C	Valor de TA Empresa D	Valor de TA Empresa E	Valor de TA Empresa F	Valor de TA Total
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	1.042,15	193,23	4,93	0,00	0,00	541,58	1.781,89
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	188.910,36	1.858,70	212,31	0,00	0,00	51.104,17	242.085,55
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	307.199,53	20.670,39	1.738,18	539,13	124,81	14.013,72	344.285,75
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	10.848,04	2.257,29	0,00	197,98	0,00	22.187,96	35.491,27
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	35.059,99	0,00	0,00	0,00	0,00	26.093,75	61.153,73
	543.060,06	24.979,62	1.955,42	737,11	124,81	113.941,17	684.798,18

Ano 2015:

2015							
Descrição	Taxas	Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	10%	15.188,91	1.092,23			178,08	1.960,53
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%	3.588.437,29	60.849,28	5.166,37	1.532,46	18,02	382.368,90
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]	35%			58.000,00			
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	35%	2.983.814,00					
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	10%	2.768.365,09	167.621,74	63.206,95	63.405,20		62.949,97
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	27,5%	44.711,07	7.563,53	268,21			82.793,35
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	35%	22.662,59	3.281,83	889,49			53.393,47

2015

Descrição	Valor de TA Empresa A	Valor de TA Empresa B	Valor de TA Empresa C	Valor de TA Empresa D	Valor de TA Empresa E	Valor de TA Empresa F	Valor de TA Total
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	1.518,89	109,22	0,00	0,00	17,81	392,11	2.038,03
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	179.421,86	3.042,46	258,32	76,62	0,90	57.355,34	240.155,51
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]			20.300,00				20.300,00
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	1.044.334,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.044.334,90
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	276.836,51	16.762,17	6.320,70	6.340,52	0,00	12.589,99	318.849,89
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	12.295,54	2.079,97	73,76	0,00	0,00	31.047,51	45.496,78
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	7.931,91	1.148,64	311,32	0,00	0,00	24.027,06	33.418,93
	1.522.339,62	23.142,47	27.264,09	6.417,14	18,71	125.412,00	1.704.594,04

Ano 2016:

2016

Descrição	Taxas	Base Empresa A	Base Empresa B	Base Empresa C	Base Empresa D	Base Empresa E	Base Empresa F
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	10%	10.969,40	1.332,05	40.055,00		99,30	1.796,15
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	5%	3.623.559,13	1.936,20	267,06		152,48	322.938,93
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	35%	2.386.079,67					
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	10%	2.817.360,45	94.472,81	63.260,36	53.766,50		49.278,00
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	27,5%	37.450,93					54.006,04
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	35%	21.493,86		18,34			33.546,23

2016

Descrição	Valor de TA Empresa A	Valor de TA Empresa B	Valor de TA Empresa C	Valor de TA Empresa D	Valor de TA Empresa E	Valor de TA Empresa F	Valor de TA Total
Despesas de representação (art. 88º, n.º 7 CIRC)	1.096,94	133,21	4.005,50	0,00	9,93	359,23	5.604,81
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	181.177,96	96,81	13,35	0,00	7,62	48.440,84	229.736,58
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	835.127,88						835.127,88
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]	281.736,05	9.447,28	6.326,04	5.376,65	0,00	9.855,60	312.741,61
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]	10.299,01	0,00	0,00	0,00	0,00	20.252,27	30.551,27
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]	7.522,85	0,00	6,42	0,00	0,00	15.095,80	22.625,07
	1.316.960,68	9.677,30	10.351,31	5.376,65	17,55	94.003,74	1.436.387,23