

Repositório ISCTE-IUL

Deposited in *Repositório ISCTE-IUL*:

2025-11-05

Deposited version:

Publisher Version

Peer-review status of attached file:

Peer-reviewed

Citation for published item:

Domingos, F. (2023). A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC: A questão dos gastos com eventos promocionais. In Ana Lambelho (Ed.), Estudos de direito das empresas e de direito do trabalho: Obra comemorativa dos 12 anos do curso de mestrado em solicitação de empresa. (pp. 97-107). Coimbra: Almedina.

Further information on publisher's website:

<https://www.almedina.net/oa-894016-estudo-empresa>

Publisher's copyright statement:

This is the peer reviewed version of the following article: Domingos, F. (2023). A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC: A questão dos gastos com eventos promocionais. In Ana Lambelho (Ed.), Estudos de direito das empresas e de direito do trabalho: Obra comemorativa dos 12 anos do curso de mestrado em solicitação de empresa. (pp. 97-107). Coimbra: Almedina.. This article may be used for non-commercial purposes in accordance with the Publisher's Terms and Conditions for self-archiving.

Use policy

Creative Commons CC BY 4.0

The full-text may be used and/or reproduced, and given to third parties in any format or medium, without prior permission or charge, for personal research or study, educational, or not-for-profit purposes provided that:

- a full bibliographic reference is made to the original source
- a link is made to the metadata record in the Repository
- the full-text is not changed in any way

The full-text must not be sold in any format or medium without the formal permission of the copyright holders.

A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA PREVISTA NO ARTIGO 88.º, N.º 7, DO CIRC — A QUESTÃO DOS GASTOS COM EVENTOS PROMOCIONAIS

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS*

Sumário: 1. Introdução; 2. Tributações autónomas — densificação conceitual e natureza jurídica; 3. Despesas de representação; 3.1 O problema da fronteira, para efeitos de tributação autónoma, entre as despesas de representação e os gastos de natureza promocional; 4. Conclusão.

1. Introdução

O legislador consagrou, no artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), uma lista de tributações autónomas relativas a encargos suportados pelos sujeitos passivos que não estão diretamente conexos com a tributação do rendimento associada àquele imposto. Efetivamente, pretendeu tributar alguns encargos suportados ou despesas efetuadas pelas empresas que manifestem uma duvidosa «empresarialidade» ou tenham uma natureza remuneratória.

* Professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Professor auxiliar convidado do ISCTE — Instituto Universitário de Lisboa. Investigador integrado no Instituto Jurídico Portucalense. Árbitro em matéria tributária junto do Centro de Arbitragem Administrativa.

Importa, desde logo, determinar a natureza jurídica do instituto, *v. g.*, se é possível encontrar, ou não, um suporte legitimador unitário que integre todas as situações objeto de tributação autónoma.

O legislador prevê, no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, a tributação autónoma dos encargos relativos a despesas de representação à taxa de 10%, salvo se o sujeito passivo estiver enquadrado no regime simplificado de tributação.

Impõe-se, assim, recortar, de modo sumário, o conceito de despesas de representação, pois, de tal modo, será possível, por exemplo, determinar se as despesas com a deslocação de prestadores de serviços do sujeito passivo integram o referido conceito como também responder à questão fundamental deste trabalho: Os encargos suportados com a organização de eventos promocionais devem ser tributados (autonomamente) como despesas de representação?

A partir do método dedutivo, monográfico e da técnica de pesquisa bibliográfica, este artigo começará por densificar o conceito de tributações autónomas, a sua natureza jurídica e, por fim, efetuará uma análise (sumária), doutrinal e jurisprudencial, da tributação autónoma: as despesas de representação.

2. Tributações autónomas — densificação conceitual e natureza jurídica¹

O instituto em análise é relativamente recente. A primeira referência legislativa à possibilidade de tributação autónoma consta do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, *rectius*: com a aplicação de uma alíquota de 10% sobre as despesas confidenciais ou não documentadas.

O regime das tributações autónomas foi inserido no CIRC por intermédio da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, facto que desencadeou algumas interrogações sobre a natureza jurídica da tributação e até sobre a sua constitucionalidade.

¹ Este número corresponde, no essencial, à delimitação conceptual por nós efetuada em Domingos (2022), pp.187–189.

A doutrina, de imediato, anotou que as tributações autónomas reportam-se a despesas que estão na zona de intersecção entre a esfera privada e a esfera empresarial e que assim criam dificuldades na definição do seu regime fiscal², bem como visam evitar que, com a realização de tais despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, tendo uma finalidade antielisiva³.

O artigo 88.º do CIRC permite segmentar uma plêiade de finalidades na tributação autónoma de factos tributários⁴:

- i)* Desincentivar determinados comportamentos do sujeito passivo associados a situações de fraude e evasão fiscais, *v. g.*, a tributação de despesas não-documentadas ou pagamentos a entidades sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável;
- ii)* Efetuar a imposição tributária sobre a distribuição camuflada de rendimentos a terceiros não tributados na sua esfera jurídica; pense-se, por exemplo, nos encargos com viaturas, ajudas de custo ou despesas de representação;
- iii)* Desencorajar gastos com fonte não empresarial, como aqueles que são suportados com viaturas, ajudas de custo ou despesas de representação; e
- iv)* Penalizar as despesas que não afetam o resultado tributável, mas que são consideradas sumptuárias — aquelas que são pagas a gestores, administradores ou gerentes, pois não se encontram contratualmente previstas.

São múltiplas e heterogêneas as finalidades das situações que estão sujeitas a tributação autónoma; entendemos, ainda assim, ser legítimo sustentar que há um mínimo denominador comum — a luta contra a fraude e evasão fiscais.

As taxas de tributação autónoma incidem sobre determinados encargos suportados pelos sujeitos passivos que não estão diretamente relacionados com os rendimentos sujeitos a tributação em

² Ver, sobre o instituto, Courinha (2019), pp. 179–187.

³ Sanches (2007), p. 407.

⁴ Ver decisão arbitral n.º 601/2018-T, de 23/09/2019.

IRC; pelo contrário, as tributações autónomas incidem sobre as despesas. A tributação é autónoma, pois não depende do resultado fiscal do sujeito passivo ou do respetivo quantitativo: quer o sujeito passivo tenha prejuízo quer tenha lucro, a tributação autónoma é devida, desde que tenha realizado a despesa.

As tributações autónomas não tributam o lucro empresarial mas determinados gastos que constituem um facto tributário distinto, conexo com a despesa e não com a obtenção de rendimento, que pode nem existir. As tributações autónomas têm, assim, o objetivo de desincentivar o comportamento que afeta a justa distribuição da riqueza e dos rendimentos a que alude o artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa («CRP»), poderá ter subjacente hipóteses de menor transparência fiscal e promove a redução — pelas empresas — da realização de despesas com tal configuração.

As tributações autónomas têm características próprias que as afastam do IRC:

- i) Se o IRC tem por base a capacidade contributiva manifestada pelo rendimento, aquelas, incidem, regra geral, sobre o encargo;
- ii) Se o IRC constitui um imposto de natureza periódica, as tributações autónomas integram-se na categoria de impostos de obrigação única, pois tributam factos isolados; e
- iii) Se o IRC tem uma finalidade fiscal — arrecadação de receita —, já as tributações autónomas também terão uma finalidade extrafiscal: desincentivar a prática de comportamentos que se subsumam às distintas fontes de tributação autónoma, vertidas no artigo 88.º do CIRC.

Em resumo, cada tributação autónoma visa, por norma, desincentivar a realização de comportamentos que podem obnubilar a transparência fiscal por parte dos sujeitos passivos e reduzir o montante do rendimento tributável no IRC. Constituem, em segundo lugar, um imposto de obrigação única e com uma finalidade extrafiscal.

A tributação autónoma — em estudo — incide sobre as despesas destinadas a representar o sujeito passivo junto de terceiros. Vejamos em que termos.

3. Despesas de representação

O legislador prevê, no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, o seguinte:

São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Mas, o que são despesas de representação? O artigo refere que são aquelas suportadas em receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos *oferecidos* no país, ou no estrangeiro, a clientes e fornecedores, bem como a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Uma primeira nota para o recorte do conceito encontra-se na circunstância de as despesas (de representação) servirem para representar o sujeito passivo junto de clientes ou de terceiros, fora da sua atividade principal, e onde não se encontra presente.⁵ Assim, nem todos os encargos suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos têm a referida natureza (de despesas de representação). Pense-se, por exemplo, na circunstância de revestirem uma natureza promocional. A questão ganha outra acuidade pelo facto de, em determinados sectores, os referidos gastos (de natureza promocional) serem essenciais ao desenvolvimento da atividade social.

Caso não se verifique este elemento — de representação perante terceiros ou clientes —, podemos estar perante «despesas de deslocação», por se tratar de encargos de transporte, refeições e alojamento de pessoal ao serviço do sujeito passivo e, assim, não serem objeto

⁵ Veja-se, nomeadamente, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de maio de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 1374/08.0BELRS. Disponível em: <https://www.dgsi.pt>. Consulta em 20 de junho de 2023.

de tributação autónoma. Todavia, pelo contrário, caso os sujeitos passivos não consigam nitidamente identificar os beneficiários das despesas suportadas a título de refeições, viagens, passeios e espetáculos, a qualificação jurídica deve transmutar-se para «despesas de representação».

A segunda nota do conceito consiste, a nosso ver, no facto de essa representação operar através de *ofertas* a clientes e a terceiros, com o objetivo de angariar ou manter relações comerciais, sendo que o gasto subjacente deve ser, assim, sujeito a tributação autónoma, com vista a alcançar a finalidade extrafiscal subjacente — combate à fraude e à evasão fiscais.

A aplicação do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC é fonte de litigância na jurisprudência estadual e do Centro de Arbitragem Administrativa, particularmente quando se discute a (falta de) natureza promocional do gasto.⁶

Se estamos perante gastos suportados pela entidade sujeita a IRC para obter os rendimentos, verifica-se o primeiro requisito geral à sua dedução na determinação da matéria tributável, isto é, se estamos perante gastos dedutíveis na determinação do lucro tributável, poder-se-á não se revelar fácil determinar se foram suportados no exclusivo interesse empresarial ou se, pelo contrário, também servem, de algum modo, os interesses privados e, por isso, estranhos à atividade societária.

A teleologia subjacente à opção legislativa encontrar-se-á na circunstância de ser necessário compensar a dedução do gasto com a tributação autónoma, pois aquele foi suportado no interesse externo à atividade empresarial. O legislador manifesta, por exemplo, a incapacidade na destrição, perante um jantar suportado pela empresa, entre

⁶ Veja-se, a título exemplificativo, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de setembro de 2022, proferido no âmbito do processo n.º 1181/05.2BELRS; o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de novembro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 41/06.4BESNT; o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de maio de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 1374/08.0BELRS; e a decisão arbitral n.º 50/2016-T, de 30 de setembro de 2016. Disponíveis em: <https://www.dgsi.pt> e <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>. Consulta em 20 de junho de 2023.

a natureza empresarial ou pessoal do encargo associado, optando pela tributação autónoma da despesa.⁷

Em conclusão, o regime fiscal das despesas de representação deve concatenar a possibilidade de dedução das despesas que revelem uma finalidade empresarial, com a tributação autónoma, daquelas que evidenciem uma utilização distinta da empresarial.

3.1. O problema da fronteira, para efeitos de tributação autónoma, entre as despesas de representação e os gastos de natureza promocional

O artigo 23.º, n.º 2, al. *b*), do CIRC determina que são fiscalmente relevantes os gastos com publicidade, sendo assim elegíveis aqueles que, por exemplo, publicitem um produto em venda do sujeito passivo através de um meio de comunicação social, como é disso exemplo, um jornal.

O registo fiscal dos gastos depende, de modo geral, dos seguintes requisitos: *i*) registo contabilístico; *ii*) licitude do gasto; *iii*) documentação; e *iv*) finalidade económica.⁸

O primeiro requisito genérico da dedutibilidade em IRC emerge do princípio da dependência do resultado fiscal perante o lucro contabilístico; assim, o gasto será fiscalmente relevante, caso tenha inscrição e revelação contabilística.⁹

Em segundo lugar, não são dedutíveis aqueles que resultem da violação da legislação penal ou contraordenacional portuguesa — Regime Geral das Infrações Tributárias¹⁰ —, ou seja, as despesas emergentes de comportamentos objeto de censura jurídica, nos referidos domínios normativos, não têm relevância fiscal.

Em terceiro lugar, o gasto tem de se encontrar documentado¹¹, independentemente da natureza ou do suporte dos documentos

⁷ Dinis (2022), pp. 77–80.

⁸ Para mais desenvolvimentos, veja-se: Courinha (2019), pp. 101–115; e Marques (2020), pp. 216–223.

⁹ Artigo 23.º-A, n.º 1, do CIRC — *a contrario sensu*.

¹⁰ Artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas *d*) e *e*), do CIRC.

¹¹ Artigo 23.º, n.º 3, do CIRC.

utilizados para a referida finalidade, pois, assim, torna-se exequível o controlo do gasto por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por último, a dedutibilidade fiscal dos gastos exige que estes se encontrem afetos à finalidade societária, o lucro. É através do desenvolvimento da realização do objeto societário que se vão realizar gastos, pelo que aqueles que se encontrem afetos à referida finalidade são relevantes no domínio do registo fiscal.

Todavia, a questão coloca-se quanto à (des)necessidade de tributação autónoma de encargos suportados em eventos de promoção de bens da empresa, com oferta de refeições a convidados e de aluguer de equipamentos para a sua realização.

Entendemos que, caso se demonstre que os gastos foram suportados como medida de promoção, publicidade, distribuição e venda de produtos, circunstância que pode ser aferida pela expectativa de retorno financeiro associado ao evento promocional, não devem ser objeto de tributação autónoma. Por outras palavras, para o referido enquadramento, exige-se que os gastos não se destinem somente a representar a sociedade perante terceiros, nomeadamente através de *ofertas* a terceiros e clientes, mas que sejam aptos à perceção futura de proveitos.

Concluiu, por exemplo, a jurisprudência, neste sentido, que:

i)

VI. Despesas de representação são aquelas cuja finalidade é a de representar uma determinada sociedade onde ela não se encontra.

VII. Nem todos os encargos, suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos, oferecidos, no País ou no estrangeiro, a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades, são necessariamente despesas de representação, porquanto tem de lhes estar subjacente a finalidade mencionada em VI.

VIII. Se um determinado custo, com viagens, congressos, despesas de alojamento, etc., tiver natureza promocional ou respeitar a reuniões estratégicas e de planeamento, afasta-se a

sua qualificação como despesa de representação.¹² (o destaque é nosso)

ii)

Como se infere da interpretação literal do conceito de «despesas de representação», estas traduzem-se em gastos que se destinam a representar a sociedade perante os seus clientes e/ou quaisquer terceiros, mediante ofertas a estes clientes e/ou terceiros realizadas — gastos estes que devem ser sujeitos a tributação autónoma, com os objetivos de arrecadação de receita fiscal supra citados, fundamentalmente em sede de combate à fraude e evasão fiscais.

Ora, da matéria considerada provada resulta que os gastos em que a Recorrente incorreu não se destinaram simplesmente a representar a sociedade perante terceiros, designadamente clientes, mediante ofertas. Pelo contrário, estes gastos foram incorridos como medida de promoção, publicidade, distribuição e venda de produtos. Nenhuma das partes, aliás, contesta tal facto. A própria Requerida reconhece «aceitar que pode existir um objetivo e uma relação entre a realização daqueles eventos e a obtenção de um retorno financeiro decorrente das vendas geradas», e aceitar «que os referidos eventos contribuem para a promoção das vendas e correspondentes obtenções de proveitos», «sendo, no entanto, indiscutivelmente importante para criar uma imagem nos seus clientes». Mais, reconhece que «a promoção dos referidos eventos proporciona não só a realização de vendas no decurso dos mesmos, como seguramente, potencia a sua concretização no futuro».¹³ (o destaque é nosso)

¹² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de novembro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 41/06.4BESNT. Disponível em: <https://www.dgsi.pt>. Consulta em 20 de junho de 2023.

¹³ Decisão arbitral 50/2016-T, de 30 de setembro de 2016. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>. Consulta em 20 de junho de 2023.

Em resumo, não integram o conceito de despesas de representação os encargos incorridos em eventos de promoção de produtos da empresa, junto de terceiros e de clientes, mesmo que envolvam refeições disponibilizadas ou despesas com aluguer de espaços para a realização de eventos, pois têm a aptidão de gerar proveitos.

4. Conclusão

As tributações autónomas não tributam o lucro empresarial mas determinados gastos que constituem um facto tributário distinto conexo com uma despesa e não com a obtenção de rendimento, que pode nem existir. A finalidade do instituto é, assim, desincentivar o comportamento que afeta a justa distribuição da riqueza e dos rendimentos e que poderá ter subjacente hipóteses de menor transparência fiscal, promovendo a redução — pelas empresas — da realização de despesas com tal configuração.

As despesas de representação servem para representar o sujeito passivo junto de clientes ou de terceiros, fora da sua atividade principal e onde não se encontra presente, embora nem todos os encargos suportados com refeições, refeições, viagens e espetáculos tenham a referida natureza (de despesas de representação), *v.g.*, aqueles que revestem uma natureza promocional.

Além disso, a referida representação opera através de *ofertas* a clientes e a terceiros, sendo que o gasto subjacente deve ser, assim, sujeito a tributação autónoma, com vista a alcançar a finalidade extra-fiscal subjacente — o combate à fraude e à evasão fiscais.

Para que o gasto suportado com a promoção de um produto ou de um serviço não seja tributado autonomamente, não pode limitar-se a representar a sociedade perante terceiros; deve ter aptidão para gerar proveitos, ainda que no futuro.

Referências bibliográficas

- CARDOSA, Teresa Lourenço (2017). Tributações autónomas: caracterização, natureza jurídica e (in)constitucionalidade. *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 17 (jul.–set.), pp. 23–50. Braga.
- DINIS, Ana Arroomba (2022). *A Tributação Autónoma em Portugal*, Almedina, pp. 77–80.

- DOMINGOS, Francisco Nicolau (2022). A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea *a*) do CIRC: reflexão analítica [pp. 187–189]. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita*, Almedina.
- COURINHA, Gustavo Lopes (2019). *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, pp. 179–187.
- MARQUES, Rui (2022). *Tributações autónomas em IRC: uma sinopse pela lei e jurisprudência*. CIDEEFF *Working Papers*, n.º 5, pp. 37–38. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/CIDEEFF_WP_5-2022_final_-002-.pdf. [Consulta em 30 de maio de 2023.]
- (2020). *Código do IRC — Anotado e Comentado*, 2.ª edição, Almedina, pp. 216–223.
- SANCHES, José Luís Saldanha (2007). *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, p. 407.