

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

UM FACTOR DE (IN)JUSTIÇA FISCAL?

Carlos Emanuel Rego Silva

Projecto de Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Convidado Dr. Abílio José Costa Sousa, ISCTE Business School
Departamento de Contabilidade, Fiscalidade e Controlo de Gestão

Lisboa, Dezembro de 2011

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

UM FACTOR DE (IN)JUSTIÇA FISCAL?

Agradecimentos

Agradeço ao Dr. Abílio Sousa, à minha família, à Carolina, aos meus colegas e amigos, pelo contributo para a realização deste trabalho, através da disponibilidade, orientação, companhia, motivação e partilha de conhecimentos.

Resumo

As Tributações Autónomas (TA) estão incluídas nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento e servem para tributar certos tipos de consumos ou gastos, de natureza pessoal, não indispensáveis à actividade empresarial. As TA permitem arrecadar receitas fiscais, independentemente do sujeito passivo ter lucro tributável ou não.

É de realçar que o regime das TA é bem mais oneroso para os sujeitos passivos de IRC, comparativamente aos sujeitos passivos de IRS, com contabilidade organizada.

A lei do OE 2011 introduziu alterações significativas no regime das TA, previsto no CIRC, ao nível das taxas nominais e das bases de incidência. Assim, foi introduzida uma taxa agravada de 10%, que será adicionada às restantes taxas, no caso do sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período.

As TA dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas sofreram alterações substanciais em 2011, pois passaram a ficar sujeitos todos os gastos suportados e não apenas os aceites fiscalmente. Para além disso, foram reduzidos os limites referentes ao valor de aquisição das viaturas, fiscalmente aceites para € 30.000 (em 2010 era de € 40.000). A conjugação de todos estes factores poderá implicar que os gastos com viaturas de passageiros sejam tributados a uma taxa de 30%, em determinadas circunstâncias, pelo que poderá não ser vantajoso, fiscalmente, reconhecer estas viaturas no activo da entidade.

Apesar das TA previstas no CIRC terem um peso diminuto no total das receitas fiscais (cerca de 1,2%), verificamos que o peso destas tem vindo a aumentar progressivamente, nos últimos anos.

Palavras-chave

Tributações autónomas, imposto, Orçamento do Estado para 2011, injustiça fiscal.

Abstract

The Autonomous Taxes (AT) are included in the Income Tax Codes to tax certain types of expenses or costs, deemed non essential to business activity and with assumed personal benefit. The AT is assessed, whether the tax payer has taxable profit or loss, allowing to raise tax revenues.

It should be noted that the AT regime is more punitive for corporate tax payers, than for individual business tax payers, which contributes to an increase in fiscal injustice.

The 2011 State Budget Law brought important changes to the AT regime, for corporate entities, concerning nominal rates and calculation method. An additional autonomous tax of 10%, was imposed on taxpayers with tax losses during the tax period when the referred expenses were incurred.

The autonomous tax related to expenses with passenger vehicles suffered substantial changes in 2011, subjecting to AT all costs and not only those fiscally accepted. Besides that, the fiscally accepted acquisition cost for vehicles were reduced to € 30.000 (in 2010 the limit was € 40.000). The combination of all these factors can result, in certain cases, in a car tax of 30% so it may not be beneficial for tax purposes, to recognize these cars as an asset of the entity.

Although the AT has a small weight in total tax revenue (about 1.2%), this has been steadily increasing in recent years, as a result of the changes introduced.

Key-words

Autonomous taxes, tax, 2011 State Budget Law, tax unfairness.

Resumo Executivo

As Tributações Autónomas (TA) foram introduzidas no Sistema Fiscal Português com o objectivo de penalizar ou desincentivar alguns tipos de consumos ou gastos, de natureza particular, que eram imputados à actividade comercial dos sujeitos passivos. Porém, nos últimos anos tem se assistido a um aumento significativo das taxas de TA, com vista, essencialmente, ao aumento das receitas fiscais.

As TA estão incluídas nos Códigos dos Impostos sobre os Rendimentos, sendo classificadas como imposto directo, que incide sobre o lucro real das empresas. Porém as TA incidem sobre gastos, pelo que seria mais apropriado enquadrá-las nos Impostos Indirectos.

Verificamos assim que existem importantes diferenças, ao nível das taxas e das regras de incidência, entre o regime das TA previsto no Código do IRS e as TA previstas no CIRC.

Em traços gerais, o legislador não introduziu no Código do IRS as ultimas alterações no regime das TA previsto no art. 88.º do CIRC, preconizadas na Lei do OE para 2011, i.e., adição de uma taxa agravada de 10%, sempre que os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal; introdução de uma taxa de 20% incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo valor de aquisição seja superior aos limites fiscalmente aceites; e alteração das bases de incidência para as viaturas com um custo de aquisição elevado.

O regime base das tributações autónomas está previsto no art. 88.º do CIRC, no qual estão estabelecidos os sete tipos de tributação autónoma de IRC, e as respectivas taxas normais de TA, bem como o acréscimo de 10%, da taxa agravada.

As despesas não documentadas ficam sujeitas a taxas de TA de 70% a 80%, caso sejam efectuadas por sujeitos passivos isentos de IRC e que não exerçam a título principal actividade comercial; ou a taxas de 50% a 60%, para os SP sujeitos e não isentos de IRC

Os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, independentemente da sua dedutibilidade fiscal, ficam sujeitos a taxas de TA de 10%, 20% e 30%, de acordo com o valor de aquisição da viatura e os resultados fiscais apresentados. Para além disso, as políticas e estimativas contabilísticas, relativas à mensuração das viaturas, influenciam o valor pago título de tributações autónomas, bem como o respectivo prazo de pagamentos. A adição do valor residual e o aumento da vida útil poderão atenuar o impacto das tributações autónomas.

Sobre as despesas de representação incidem taxas de TA de 10% a 20%, ao contrário do que acontece com as despesas de deslocação, que não estão sujeitas a TA.

Os pagamentos efectuados ou devidos a entidades sedeadas no designados *Paraisos Fiscais*, não aceites dedutíveis fiscalmente e ficam sujeitos a taxas de 35% a 65%, salvo se for feita prova da sua indispensabilidade e razoabilidade, para o devedor.

No caso das ajudas de custo e despesas com compensação pela deslocações em viatura própria, são condições essenciais para a sua dedutibilidade fiscal e respectiva taxa (5% a 15%), a elaboração do mapa itinerário, a facturação ao cliente e a tributação em IRS.

Os lucros distribuídos a entidades isentas de IRC, ficam, também, sujeitos às tributações autónomas, a taxas entre 20% e 30%.

Caso sejam pagas indemnizações, compensações, bónus ou outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes, de montante superior a € 27.500,00, estas ficam sujeitas a TA, de 35% a 45%, se forem cumpridos todos os pressupostos de incidência.

Perante as elevadas taxas de TA aplicáveis, o planeamento fiscal, licito, assumirá, uma importância crucial para os sujeitos passivos, de modo a que possam acautelar, prever e atenuar, os impostos a pagar, em particular as tributações autónomas.

As tributações autónomas têm um reduzido impacto, quer no IRC, quer no total das receitas fiscais. Porém, nos últimos cinco anos as receitas fiscais relacionadas com as tributações autónomas mais que duplicaram, tendo mesmo atingido valores a rondar os 400 milhões de euros. Com as alterações introduzidas em 2011, é de esperar que este valor aumente de forma substancial, tal como aconteceu em 2008, quando as taxas nominais foram aumentadas.

O acordo assinado pelo Estado Português com a Troika (BCE, FMI e Comissão Europeia), em 2011, não prevê nenhuma alteração importante ao regime das tributações autónomas, à semelhança do que acontece com a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012.

As sucessivas alterações no regime das tributações autónomas, através do aumento das taxas nominais, ou pelo alargamento do âmbito de aplicação, bem como a diferenciação existente nos Códigos do IRS e IRC, têm vindo a evidenciar a injustiça fiscal das TA.

O presente Resumo Executivo fornece os elementos essenciais para uma correcta análise, utilização e cálculo das tributações autónomas previstas no Sistema Fiscal Português, tendo em conta os vários tipos existentes e as suas particularidades.

Os próximos capítulos apresentam as conclusões de capítulos individuais, seguidas do impacto nas receitas fiscais, as perspectivas futuras e conclusões gerais.

Índice Geral

| | |
|---|------------|
| <i>Agradecimentos</i> ----- | <i>i</i> |
| <i>Resumo</i> ----- | <i>ii</i> |
| <i>Abstract</i> ----- | <i>iii</i> |
| <i>Resumo Executivo</i> ----- | <i>iv</i> |
| <i>Índice Geral</i> ----- | <i>vii</i> |
| <i>Índice de Tabelas</i> ----- | <i>ix</i> |
| <i>Índice de Gráficos</i> ----- | <i>ix</i> |
| <i>Siglas e Abreviaturas</i> ----- | <i>x</i> |
| 1. Introdução ----- | 1 |
| 2. Tributações Autónomas (“TA”) ----- | 2 |
| 2.1 Origem ----- | 2 |
| 2.2 Evolução Histórica e Legislativa ----- | 3 |
| 2.3 Classificação das Tributações Autónomas ----- | 6 |
| 3. As Tributações Autónomas no Sistema Fiscal Português ----- | 10 |
| 3.1 Comparação entre o CIRS e o CIRC ----- | 10 |
| 4. Tipos de Tributação Autónoma ----- | 14 |
| 4.1 Despesas não documentadas ----- | 15 |
| 4.2 Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos ----- | 18 |
| 4.3 Despesas de representação ----- | 31 |
| 4.4 Importâncias pagas/devidas a entidades de países com regimes fiscais privilegiados ----- | 35 |
| 4.5 Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria ----- | 40 |
| 4.6 Lucros distribuídos a entidades isentas ----- | 46 |
| 4.7 Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes ----- | 48 |
| 4.8 Contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social ----- | 54 |
| 5. Impacto fiscal das Tributações Autónomas ----- | 55 |

| | | |
|-----|---|----|
| 5.1 | Peso das Tributações Autónomas nas Receitas Fiscais----- | 55 |
| 5.2 | Impacto da TA na Taxa Efectiva de IRC----- | 57 |
| 5.3 | Número de D.R. Modelo 22 DE IRC com prejuízo fiscal----- | 59 |
| 6. | <i>Como reduzir o impacto das tributações autónomas</i> ----- | 61 |
| 7. | <i>Perspectivas futuras</i> ----- | 62 |
| 8. | <i>Conclusão</i> ----- | 64 |
| | <i>Bibliografia</i> ----- | 66 |
| | <i>Anexos</i> ----- | 71 |

Índice de Tabelas

| | |
|---|----|
| <i>Tabela 1 – Tributações Autónomas no CIRS</i> | 11 |
| <i>Tabela 2 – Tributações Autónomas no CIRC</i> | 12 |
| <i>Tabela 3 – Despesas não documentadas</i> | 17 |
| <i>Tabela 4 – Portaria n.º 467/2010, de 07/07</i> | 19 |
| <i>Tabela 5 – Valor de mercado das viaturas</i> | 23 |
| <i>Tabela 6 – Encargos com viaturas, motos e motociclos</i> | 29 |
| <i>Tabela 7 – Despesas de representação</i> | 32 |
| <i>Tabela 8 - Regimes Fiscais Privilegiados</i> | 36 |
| <i>Tabela 9 – Pagamentos a residentes em regimes fiscais privilegiados</i> | 39 |
| <i>Tabela 10 – Limites das Ajudas de custo para 2011</i> | 42 |
| <i>Tabela 11 – Limites das Despesas de transporte para 2011</i> | 43 |
| <i>Tabela 12 – Ajudas de custo e Km's</i> | 44 |
| <i>Tabela 13 – Lucros distribuídos a entidades isentas</i> | 47 |
| <i>Tabela 14 – Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a Gestores, Administradores e Gerentes</i> | 52 |
| <i>Tabela 15 – Evolução das Receitas Fiscais, período 2005-2010</i> | 55 |
| <i>Tabela 16 – Número de D.R. Modelo 22 de IRC c/ Prejuízo Fiscal</i> | 60 |

Índice de Gráficos

| | |
|--|----|
| <i>Gráfico 1 – Taxa de crescimento anual das Receitas Fiscais</i> | 56 |
| <i>Gráfico 2 – Peso das Tributações Autónomas nas Receitas Fiscais</i> | 57 |

Siglas e Abreviaturas

| | |
|--------------|--|
| CIRC | Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas |
| CIRS | Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares |
| CRP | Constituição da República Portuguesa |
| CSC | Código das Sociedades Comercial |
| D.L. | Decreto – Lei |
| D.R. | Declaração de Rendimentos |
| DGCI | Direcção Geral dos Impostos |
| DGITA | Direcção Geral de Informática e de Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros |
| EBF | Estatuto dos Benefícios Fiscais |
| EM | Estados Membros |
| EU | União Europeia |
| IEC | Imposto Especial sobre o Consumo |
| IMI | Imposto Municipal sobre Imóveis |
| IMT | Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis |
| IRC | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas |
| IRS | Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares |
| ISV | Imposto sobre Veículos |
| IUC | Imposto Único de Circulação |
| IVA | Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| MOD. | Modelo |
| NCRF | Norma Contabilística e de Relato Financeiro |
| NIF | Número de Identificação Fiscal |
| NIPC | Número de Identificação de Pessoa Colectiva |
| RF | Receitas Fiscais |
| SNC | Sistema de Normalização Contabilística |
| SP | Sujeitos Passivos |
| STA | Supremo Tribunal Administrativo |
| TA | Tributação Autónoma |
| TC | Tribunal Constitucional |

1. Introdução

Esta tese, sobre o regime das tributações autónomas (“TA”), visa esclarecer e alertar os contribuintes, pessoas singulares ou colectivas, sobre a génese das TA, bem como sobre as alterações, recentemente introduzidas ao nível das regras de incidência e taxas de TA e ainda sobre o progressivo aumento do peso destas no seio das receitas fiscais totais.

De facto, a Lei do Orçamento de Estado para 2011 veio alterar de forma substancial o regime das tributações autónomas, na medida em que houve um incremento das taxas nominais das TA, bem como um alargamento da sua base de incidência.

Assim, procuramos, em primeiro lugar, enquadrar o conceito de “tributações autónomas”, previsto nos Códigos do IRS e IRC, enquanto imposto e fonte de receita fiscal. Posteriormente, iremos efectuar uma análise pormenorizada das alterações legislativas introduzidas no regime das tributações autónomas, desde a sua origem e até ao corrente ano, em 2011.

Em terceiro lugar, focamos a nossa atenção nos vários tipos de tributações autónomas existentes nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento, ao nível das taxas nominais, das bases de incidência e da doutrina e jurisprudência relacionadas com os diversos tipos de TA.

Ao longo do trabalho iremos ainda abordar o impacto da taxa agravada de 10%, nos vários tipos de tributações autónomas, bem como o impacto das políticas contabilísticas nas tributações autónomas, em particular na tributação sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Procuramos ainda analisar o crescente impacto das TA no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e das receitas fiscais, quer em termos declarativos, quer ao nível do montante de receitas arrecadadas, no período decorrido entre 2005 e 2010.

Por fim, traçamos uma visão geral sobre as perspectivas futuras do regime das tributações autónomas, quer ao nível do Orçamento de Estado para 2012, quer ao nível do Memorando da Troika.

2. Tributações Autónomas (“TA”)

2.1 Origem

A expressão “Tributações Autónomas” tem origem nas palavras tributar e autónoma. Assim, no dicionário da língua portuguesa¹, o verbo “tributar” tem como ou sinónimos, as palavras “prestar, cobrar e contribuir”. Por sua vez, a palavra “autónoma(o)” pode ser entendida como “independente, livre e de modo autónoma”.

Neste sentido, a expressão tributação autónoma pode ser resumida como uma forma de tributação que incide sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC e IRS, e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria colectável. Isto significa que, em limite, um sujeito passivo pode pagar tributações autónomas num período, mesmo que neste período tenham obtido prejuízo fiscal ou contabilístico, daí a palavra autónoma ou independente.

As tributações autónomas foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa, nos códigos dos impostos sobre o rendimento, pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ainda que já constassem na legislação, através do extinto Código Industrial. Assim, foram aditados ao CIRS e CIRC os artigos 75.º-A e art. 69.º-A, respectivamente.

De acordo com o legislador, a criação da figura da “tributação autónoma” e a sua manutenção no sistema fiscal Português, visava evitar abusos em determinados tipo de despesas por parte das empresas e contribuintes, tendo como função/objectivo principal a obtenção de uma maior justiça fiscal. Assim o legislador procurou penalizar certos tipos de consumos e de despesas (gastos que facilmente se transpõem da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios) e consequente introdução destes na contabilidade, de modo a reduzir o imposto a pagar pelas empresas e pelos empresários com contabilidade organizada.

Tal necessidade de justiça fiscal resulta do facto de existir, ainda, alguma falta de transparência, bem como de uma “*reduzida verdade declarativa das empresas*”², facto este

¹ Dicionário da Língua Portuguesa (2011), disponível em <http://www.portoeditora.pt/especial/index/documento/DOL>.

² Azevedo, Domingos de, “*Tributação autónoma subverte princípios do IRC*”, suplemento da revista Vida Económica n.º 1323 – Contabilidade e Empresas – Dezembro de 2009

que é mais evidente quando existem empresas que apresentam prejuízos, consecutivamente e mantêm se em actividade.

Esta forma de tributação teve ainda como fundamento o facto de ser difícil distinguir entre o carácter privado e a natureza empresarial de certas despesas (e.g. despesas com refeições, com automóveis, barcos de recreio, aeronaves de turismo e motos, gastos não documentados e confidenciais, entre outras), bem como pelo facto de existirem determinados rendimentos que não eram tributados na esfera dos beneficiários (e.g. ajudas de custo e deslocações em viatura própria e gastos ou encargos com indemnizações).

Porém, os governos mais recentes têm aproveitado a existência da tributação autónoma para assim obterem mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respectivas e do alargamento da sua incidência. O que no início visava, essencialmente, penalizar alguns tipos de despesas, actualmente representa um valor considerável de receita fiscal (cerca de € 400 milhões de euros, em 2010) e põe em causa a solvência e sustentabilidade de muitas entidades, conforme veremos mais adiante.

Perante tal agravamento das taxas de tributação autónomas, têm surgido muitas críticas, na medida em que estas incidem sobre despesas e não sobre os rendimentos ou lucro real das entidades sujeitas a contabilidade organizada (pessoas colectivas e singulares), *subvertendo assim os princípios da tributação directa*³ e colocando a em causa a saúde financeira das empresas.

2.2 Evolução Histórica e Legislativa

Desde que surgiram em 2000, muitas têm sido as alterações ao regime das tributações autónomas, quer ao nível das taxas, quer ao nível da base de incidência, modificações estas que tem deturpado o próprio fundamento deste tipo de tributação. Assim, inicialmente as taxas de tributação autónomas estavam indexadas às taxas de IRC, sendo que posteriormente a legislação foi alterada de modo a que as taxas de tributação autónomas passaram a ser fixadas em valores percentuais fixos (regras que se mantêm actualmente).

³ Vide “*Tributação autónoma subverte princípios do IRC*”, suplemento da revista Vida Económica n.º 1323 – Contabilidade e Empresas – Dezembro de 2009.

Neste sentido, foram surgindo várias alterações ao longo dos anos⁴, o que demonstra, que as TA tornaram-se num mecanismo extremamente valioso para os governos, como meio de obter mais receita fiscal, de forma sublimada (ou encapotada) e sem modificarem as taxas nominais de IRS e IRC. Apresentamos a seguir as principais alterações no regime das TA:

- **Lei n.º 30-G/2000, de 29/12**⁵, introduziu os vários tipos de formas de remuneração susceptíveis de TA na esfera da entidade pagadora das mesmas, quer para os sujeitos passivos de IRS, quer para as entidades sujeitas a IRC:
 - i. Despesas confidenciais ou não documentadas;
 - ii. Despesas de representação; e
 - iii. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas.
- **Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 (Lei do OE 2002)** – esta lei veio alterar o disposto no art. 73.º do CIRS, com vista a uniformizar as regras de TA do CIRS e as do CIRC (princípio de neutralidade), alterando a taxa de tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, de 10% para 20% da taxa normal de IRC. Além disso, foram adicionadas no art.º 81.º do CIRC, na base de incidência das TA, os encargos com viaturas ligeiras mistas;
- **Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (Lei do OE 2003)** – foi aditada ao art.º 81.º do CIRC uma tributação autónoma, à taxa de 50% da taxa normal de IRC, dos encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras ou mistas, sempre que o custo de aquisição seja superior a € 40.000,00 e o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores;
- **Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 (Lei do OE 2004)** – veio alterar o disposto no art.º 81.º do CIRC, de modo a que as taxas de TA passassem a ser fixadas em valores percentuais fixos, de 6% e 15%, para despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou

⁴ No período entre 2000 e 2011, ocorreram cerca de 11 alterações legislativas, respeitantes às TA.

⁵ Lei que pode ser denominada por “lei base das tributações autónomas”, uma vez que foi a lei que introduziu as tributações autónomas no sistema fiscal português.

mistas, motos ou motocicletos, consoante o valor de aquisição fosse inferior ou superior a € 40.000,00, respectivamente.

- **Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 (Lei do OE 2005)** – com esta lei, foi incluída uma nova tributação autónoma, em ambos os códigos de IRS e IRC, à taxa de 5% sobre 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 sejam facturadas a clientes ou caso sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário. Além disso, foi reduzida a taxa autónoma de 6% para 5%, dos encargos dedutíveis com despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exercem, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
- **Decreto-lei n.º 192/2005, de 7/11** – foi aditado ao CIRC uma nova taxa de tributação autónoma de 20%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos 1 ano. Com a introdução desta nova taxa, alterou-se o regime das tributações autónomas, na medida em que deixaram de incidir apenas sobre despesas, como tinha sido defendido aquando da sua criação.
- **Lei n.º 64/2008, de 05/12** – quer ao nível do CIRS, quer ao nível do CIRC, foi elevada para 10% (era de 5%) a tributação dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletos. Esta lei produziu efeitos desde 01-01-2008, o que levantou muitas questões acerca da sua constitucionalidade.
- **Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (Lei do OE 2010)** – por um lado, indexou o limite fiscalmente aceite das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas à alínea e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC; por outro lado, introduziu a taxa de TA, de 35%, sobre as indemnizações, compensações e bónus auferidas por gestores, administradores e gerentes.
- **Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (Lei do OE 2011)**: (i) a tributação autónoma das viaturas passa a incidir sobre os gastos efectivamente suportados, mesmo que não aceites

fiscalmente; (ii) a taxa de 20%, sobre as viaturas cujo valor de aquisição é superior ao limite fiscalmente aceite, deixa de depender dos prejuízos verificados nos 2 anos anteriores; (ii) Acréscimo de 10% a todas as taxas de TA aplicáveis, quando o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no próprio período.

2.3 Classificação das Tributaçãoes Autónomas

- **Taxa *versus* Imposto**

As receitas fiscais ou os tributos constituem a maior fonte de receitas públicas dos Estados, pelo que importa distinguir as três espécies de receitas fiscais mais difundidas e aceites na doutrina, segundo a classificação proposta pelo Prof. Edwin Seligman ⁶.

Assim, é possível distinguirmos três espécies de receitas fiscais, designadamente, as taxas, as contribuições e os impostos, enquanto tipo de financiamento da despesa pública.

Assim, no entender do Prof. J. Albano Santos, a taxa implica que sejam os beneficiários de um bem ou serviço público a pagar, total ou parcialmente, os respectivos custos. Por sua vez as contribuições “exigem” que os agentes económicos cujo património seja particularmente beneficiado por determinados actos ou bens, sejam os principais financiadores do investimento público. Por fim, os impostos fazem recair sobre a generalidade dos contribuintes os custos de um bem ou serviço público.

Face ao exposto, é legítimo concluirmos que a taxa pressupõe um benefício individual por parte de determinadas pessoas, pelo que deverão ser estas a financiar, em parte, o custo dos bens ou serviços divisíveis⁷. Ao invés, os impostos são exigidos aos contribuintes, sem relação com qualquer prestação que o Estado, directamente, lhes proporcione, consubstanciando assim uma receita unilateral por contrapartida de diversos bens e serviços indivisíveis⁸. O imposto configura, assim, um acto de autoridade e tem como fundamento

⁶ SANTOS, J. Albano (2003), *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Páginas 165 – 195

⁷ Idem.

⁸ Os bens ou serviços são divisíveis quando existe uma contrapartida directa e individualizada. Pelo contrário, os bens e serviços dizem-se indivisíveis quando beneficiam indistintamente todos os contribuintes.

principal os princípios da igualdade e justiça, segundo os quais todos os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas, como um dever social.

T. Hobbes (1651), na sua obra *Leviatã*⁹, afirma que:

“Da igualdade da justiça faz parte também a igual cobrança de impostos, Igualdade que não depende da igualdade dos bens, mas da igualdade da dívida que cada homem tem para com o Estado, para sua defesa [...], pois os impostos que são cobrados ao povo pelo soberano nada mais são do que os soldos devidos àqueles que seguram a espada pública para defender os particulares no período de várias actividades e profissões”.

Neste sentido, a figura da tributação autónoma enquadra-se no conceito de imposto, na medida que esta é exigida aos sujeitos passivos, de forma unilateral, sem que exista uma contrapartida directa e divisível. A tributação autónoma visa arrecadar recursos económicos para financiar a despesa pública, mas também tem uma finalidade extra-fiscal, na medida em que visa penalizar certos tipos de consumos e incentivar outros¹⁰.

- **Imposto Directo versus Imposto Indirecto**

Por outro lado, têm surgido muitas dúvidas relativamente à inserção da tributação autónoma nos códigos dos impostos sobre o rendimento, na medida em que esta tributam certas despesas e não rendimentos, facto este que poderá colidir com a “tributação sobre o rendimento real das empresas”, prevista no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da Republica Portuguesa, cujo conteúdo se transcreve:

“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

⁹ SANTOS, J. Albano (2003), *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Páginas 165 – 195.

¹⁰ O Código do IRC na aliena e) do n.º 1 do art. 34.º, em conjunto com a Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, estabelece um limite para o valor de aquisição, dedutível fiscalmente, aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. Este limite é superior para as viaturas movidas exclusivamente a energia eléctrica (em 2010 foi de €40.000; em 2011 de € 45.000 e em 2012 de €50.000), em comparação com as restantes viaturas não eléctricas.

No entanto, o facto de no n.º 2 do art.º 104.º da CRP estar contida a expressão “fundamentalmente”, em detrimento de “exclusivamente”, tem permitido ao Estado a utilização de medidas como as tributações autónomas, no Código do IRC, que se afastam do princípio constitucional da tributação das empresas segundo o seu rendimento real ¹¹.

Face ao exposto, torna-se fundamental distinguir os impostos directos, onde se inserem os impostos sobre o rendimento, dos impostos indirectos.

Na Constituição da República Portuguesa, no artigo 104.º, o legislador enuncia quatro tipos de impostos, patentes no Sistema Fiscal Português. Em primeiro lugar, os impostos sobre o rendimento pessoal, isto é, o IRS. De seguida, é feita uma referência à tributação das empresas, com base no seu rendimento real, ou seja, o IRC. Em terceiro lugar, os impostos sobre o Património, onde se incluem o IMI ou o IMT. Por último, o legislador prevê a tributação sobre o consumo, tendo em vista o desenvolvimento económico e da justiça social, onde se inclui, por exemplo, o IVA¹².

Um dos critérios mais preconizados na doutrina fiscal, para distinguir os impostos directos dos indirectos, “... *radica na forma por que se revela a manifestação da capacidade contributiva atingida pelo imposto*”¹³. Se esta manifestação for directa ou imediata de capacidade contributiva, então estamos na presença de impostos directos. Ao invés, os impostos são indirectos se incidirem sobre manifestações indirectas ou mediatas de capacidade contributiva.

Assim, na teoria do Prof. Américo Brás Carlos ¹⁴, os impostos directos tributam algo que os sujeitos passivos têm, ou seja, tributam um “ter” (e.g. rendimentos de trabalho dependente ou independente, de capitais, ou património). Nesta categoria podemos assim englobar o IRS, o IRC, IMI e o IUC.

Por outro lado, os impostos indirectos são aqueles que tributam determinados actos (de produção, de consumo, etc.), isto é, “tributam manifestações de capacidade contributiva que

¹¹ Sousa, Abílio (2011), IRC – Aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas, OTOC-EVE 0311, pág. 125-126.

¹² Cfr. Classificação económica das receitas e despesas públicas, previstas no Decreto-Lei n.º 562/99, de 21/12.

¹³ Xavier, Alberto (1981), *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, FDL, pág. 96.

¹⁴ Carlos, A. Fernando Brás (2008), *Impostos: Teoria Geral*, Lisboa, Almedina, pág. 53.

se manifestam através de um fazer”, uma vez que se pressupõe que por detrás deste de acto exista riqueza, disponível para ser tributada, de forma indirecta. São exemplos de tributação indirecta, o IVA, o ISV e os IEC.

Tal como verificamos, os impostos directos incluem, por exemplo, os impostos sobre o rendimento (IRS e IRC). Estes incidem, respectivamente, sobre os rendimentos obtidos pelas pessoas singulares¹⁵, bem como sobre os rendimentos das pessoas colectivas¹⁶.

No que toca aos impostos sobre a despesa ou o consumo (impostos indirectos), estes incidem sobre a riqueza dispendida no momento da aquisição de bens ou serviços (e.g. IVA).

Tendo em conta as definições e as classificações de impostos anteriormente referidas, torna-se contraditória a inclusão das TA nos impostos sobre o rendimento, dado que estas tributam determinados consumos, despesas, e não um rendimento real ou um lucro obtido.

Em suma, verifica-se que as TA reúnem as características de imposto, mas não de imposto directo, que incida sobre o rendimento. Pelo contrário, as TA incidem sobre despesas e como tal deveriam estar incluídas no grupo dos impostos indirectos.

¹⁵ Vide Art. 2.º do CIRS (2011): Rendimentos de Trabalho Dependente (Categoria A), de Trabalho Independente (Categoria B), Capitais (Categoria E), Prediais (Categoria F), Pensões (Categoria H) e Outros Incrementos Patrimoniais (Categoria G).

¹⁶ Vide art. 3.º do CIRC (2011) – Base do Imposto.

3. As Tributações Autónomas no Sistema Fiscal Português

O Orçamento de Estado para 2011 (OE 2011), através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 Janeiro de 2010, veio alterar e agravar as taxas de tributação autónoma, em vigor para os períodos após 01 de Janeiro de 2011.

As alterações, provocadas pelo OE 2011, nas tributações autónomas têm repercussões directas no aumento da tributação efectiva do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a dois níveis: em primeiro lugar através do aumento das taxas nominais de tributação autónoma, e em segundo lugar pelas alterações ao nível da base de incidência sobre as quais irão incidir as taxas de tributação autónoma.

No entanto, é possível verificar, desde já, que existem diferenças entre o regime das TA previstas no CIRS (mais simplificado) e o regime previsto no CIRC (mais abrangente e penalizador). A Lei do OE para 2011 veio aumentar, ainda mais, as diferenças entre o CIRS e CIRC, ao nível das tributações autónomas. Ora vejamos:

3.1 Comparação entre o CIRS e o CIRC

No que concerne ao enquadramento fiscal das tributações autónomas, estas estão previstas quer no Código de IRS, para os contribuintes sujeitos a contabilidade organizada, quer no Código de IRC (CIRC), para as pessoas colectivas sujeitas a contabilidade organizada (empresas, associações, fundações e outras pessoas colectivas).

Por sua vez, as taxas de TA, no CIRS, estão previstas no **artigo 73.º**, nos seguintes termos:

Tabela 1 – Tributações Autónomas no CIRS

| ENCARGOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - IRS | TAXAS TA | Art.º 73.º |
|---|------------|------------|
| Despesas não documentadas (efectuadas por SP com contabilidade organizada) | 50% | n.º 1 |
| Enc. dedutíveis com Despesas de representação | 10% | n.º 2, a) |
| Enc. dedutíveis com viaturas ligeiras passageiros/mistas, motos e motociclos | 10% | n.º 2, a) |
| Enc. dedutíveis c/ viaturas ligeiras passageiros/mistas, motos e motociclos, c/ baixos níveis de CO2* | 5% | n.º 2, b) |
| Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado | 35% | n.º 6 |
| Ajudas de custo e Km's em viatura própria (não facturados a clientes, não tributados na esfera do trabalhador ou sem mapa de itinerário) | 5% | n.º 7 |

* CO2 inferior a 120g/km (viaturas a gasolina) e 90g/km (viaturas a gasóleo)

Fonte: Código do IRS - Portal das Finanças, de 08-04-2011

Conforme podemos verificar, o Código do IRS, no art. 73.º, não acolheu as recentes alterações introduzidas no regime das tributações autónomas do CIRC, preconizadas na Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OE 2011) . De facto, as últimas alterações que o art. 73.º do CIRS sofreu, resultam da Lei n.º 64/2008, de 05 de Dezembro, que aumentou as taxas de TA, das despesas de representação e dos encargos com viaturas, de 5% para 10%, com efeitos desde 01-01-2008.

Quanto ao Código do IRC, as tributações autónomas estão previstas no **artigo 88.º**, nos seguintes termos:

Tabela 2 – Tributações Autónomas no CIRC

| ENCARGOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA - IRC | TAXA NORMAL | TAXA (a) AGRAVADA | Art.º 88.º |
|---|-------------|-------------------|------------|
| Despesas não documentadas (efectuadas por SP não isentos de IRC, que exerçam a título principal actividade comercial/industrial/agrícola) | 50% | 60% | n.º 1 |
| Despesas não documentadas (efectuadas por SP isentos de IRC ou que não exercem actividade comercial/industrial/agrícola, a título principal) | 70% | 80% | n.º 2 |
| Viaturas ligeiras passageiros/mistas (não eléctricas), motos e motocicletos , cujo valor de aquisição é <u>inferior</u> ao limite fiscalmente aceite | 10% | 20% | n.º 3 |
| Viaturas ligeiras passageiros/mistas (não eléctricas), motos e motocicletos , cujo valor de aquisição é <u>superior</u> ao limite fiscalmente aceite | 20% | 30% | n.º 4 |
| Despesas de representação (encargos dedutíveis) | 10% | 20% | n.º 7 |
| Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado (SP que exerçam a título principal actividade comercial/industrial/agrícola) | 35% | 45% | n.º 8 |
| Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado (SP isentos de IRC, ou que não exerçam a título principal actividade comercial/industrial/agrícola) | 55% | 65% | n.º 8 |
| Ajudas de custo e Km's em viatura própria , (não facturados a clientes, não tributados na esfera do trabalhador, ou sem mapa de itinerário) | 5% | 15% | n.º 9 |
| Lucros distribuídos a entidades isentas (quando a participação não cumpre os requisitos) | 20% | 30% | n.º 11/12 |
| Com gestores, administradores ou gerentes (indenizações ou compensações por rescisão antes do termo; bónus e remunerações variáveis, no excedente aos limites) | 35% | 45% | n.º 13 |

(a) Quando o sp apresenta prejuízo fiscal no próprio exercício, cfr. n.º 14 do art. 88.º do CIRC

Fonte: Código do IRC - Portal das Finanças, de 08-04-2011

Face ao disposto nos quadros supra, pode-se concluir que o regime das tributações autónomas em sede de IRS é claramente menos gravoso que o regime das TA previsto no CIRC, fundamentalmente, pelos seguintes motivos:

- As TA sobre as viaturas, em sede de IRS, incidem apenas sobre os gastos fiscalmente dedutíveis, e não sobre todos os gastos como acontece no CIRC;
- O CIRC não faz distinção, em sede de tributações autónomas, dos encargos resultantes de viaturas LPM, cujo valor de aquisição seja superior ao limite fiscalmente aceite;
- O CIRC não prevê a tributação autónoma de indenizações, compensações, bónus ou remunerações variáveis atribuídas a gestores;

- Não está previsto, no CIRS, um agravamento de 10% de todas as taxas de TA, caso os sujeitos passivos de IRS, com contabilidade organizada, tenham prejuízo fiscal no próprio período em que reconhecem os gastos.

4. Tipos de Tributação Autónoma

Ainda que o regime das tributações autónomas esteja previsto quer no Código do IRS, quer no Código do IRC (conforme vimos no capítulo anterior), iremos centrar a nossa análise no regime da TA, previsto no CIRC.

Tal opção, justifica-se pelo facto de o art. 88.º do CIRC ser mais abrangente do que o CIRS, uma vez que inclui as alterações preconizadas na Lei do OE 2011 – cujos impactos nas receitas fiscais, estimamos virem a ser significativos.

Assim, decomposemos as tributações autónomas de acordo com a sua natureza, respeitando a ordem prevista no art. 88.º, nomeadamente:

- Despesas não documentadas;
- Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- Despesas de representação;
- Importâncias pagas ou devidas a entidades sedeadas em regimes fiscais privilegiados;
- Encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria;
- Lucros distribuídos a entidades isentas de tributação;
- Indemnizações e Bónus pagos a gestores, administradores e gerentes.

Para além das tributações autónomas patentes nos Códigos do Impostos sobre o Rendimento, há ainda a destacar a tributação autónoma prevista no artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, relativa às contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social.

4.1 Despesas não documentadas

Até ao ano de 2009, não existia na legislação fiscal o conceito de “despesas não documentadas”, mas sim o de “despesas confidenciais”. Assim, a partir de 01/01/2009 foi introduzida a expressão despesas não documentadas, em detrimento das despesas confidenciais, que foram abolidas.

As despesas não documentadas podem ser definidas como sendo despesas ou gastos, que resultam em exfluxos monetários, ou seja, despesas que originaram uma saída de meios monetários de uma entidade, mas para a qual não existe um documento suporte, ou comprovativo, daí a designação “não documentadas”. Refira-se ainda que as “despesas não documentadas”, pressupõem que não se conhece a origem e/ou o destinatário da despesa¹⁷, motivo pelo qual são tributadas a uma taxa elevada.

No entanto, as despesas não documentadas são, frequentemente, confundidas com os encargos não devidamente documentados, pelo que é crucial distinguir as duas situações.

Os encargos não devidamente documentados, ao contrário das despesas não documentados, têm como suporte ou comprovativo, um documento, que identifica o destinatário. O problema é que este documento não contém os requisitos necessários para estar de acordo com a forma legal¹⁸, motivo pelo qual estes encargos, também, não são aceites fiscalmente como gastos. Assim, os encargos não devidamente documentados devem ser acrescidos Quadro 07, campo 731, da Modelo 22 de IRC, mas não são sujeitos a tributação autónoma, pois permitem identificar a origem e o destinatário da despesa (o que não se verifica no caso das despesas não documentadas).

¹⁷ Vide a este respeito as instruções de preenchimento da Modelo 22 de IRC, de 2010, campo 716 – “Gastos não documentados”, pág. 14.

¹⁸ Nos termos do artigo 36.º do CIVA (2011), os elementos a constar da factura são: Data; numeração sequencial; nome, firma, a sede ou domicílio e o NIF do fornecedor de bens ou prestador de serviços; o nome, firma ou denominação social, a sede ou domicílio e o NIF do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes NIF dos sujeitos passivos de imposto; a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; o preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

➤ **Campo 731 – Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]**

| | | | | |
|---|-----|---|---|---|
| Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)] | 731 | . | . | , |
|---|-----|---|---|---|

Por sua vez, as despesas não documentadas, são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC. No entanto, se tais despesas foram efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, então a taxa de tributação autónoma é elevada para 70% (cfr. n.º 2, do art. 88.º do CIRC).

Para além de serem tributadas de forma autónoma, as despesas não documentadas não são aceites fiscalmente como gastos, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, pelo que devem ser acrescidas ao Quadro 07, campo 716, da Modelo 22 de IRC.

➤ **Campo 716 – Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)**

| | | | | |
|---|-----|---|---|---|
| Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1) | 716 | . | . | , |
|---|-----|---|---|---|

Recorde-se que a Lei do OE para 2011 introduziu no “regime das TA” uma cláusula que agrava em 10 pontos percentuais, todas as taxas de TA, quando os SP apresentem prejuízo fiscal, no período em que reconhecem os gastos (cfr. n.º 14 do art. 88.º do CIRC).

Exemplo:

A entidade FICTÍCIA S.A. (sujeito passivo de IRC, no regime geral e que exerce uma actividade comercial, a título principal), obteve, no ano de 2011, um resultado líquido do período de €10.000. No entanto, para efeitos fiscais, obteve um prejuízo fiscal de € 1.500.

A rubrica de Fornecimentos e serviços externos incluía, entre outros, os seguintes encargos:

- Despesas não documentadas = € 2.200,00;
- Despesas não devidamente documentadas ** = € 2.100,00

Notas: ** Inclui despesas no valor de € 1.000,00, cujo documento de suporte é um guardanapo de papel, com a seguinte descrição “refeições e € 1.000”.

Cálculo da Tributação Autónoma:

Os €1.000,00 incluídos em despesas não devidamente documentadas, devem ser reclassificados para despesas não documentadas, por não se conhecer o destinatário.

Acrescem 10% à taxa de TA, pois o sujeito passivo teve prejuízo fiscal.

- $(€ 2.200 + € 1.000) \times (50\% + 10\%) = € 1.920$ (tributação autónoma)

Em síntese:

Tabela 3 – Despesas não documentadas

| TIPO DE ENCARGOS: | Aceite fiscalmente | TA Normal | TA Agravada |
|--|-------------------------------|----------------------|------------------------|
| A) Despesas/gastos não documentados: | | | |
| A1 - Sujeitos passivos não isentos (c/ actividade comercial/industrial/agrícola) | Não Acrescer Q.07 | 50% | 60% |
| A2 - Sujeitos passivos isentos (sem actividade comercial/industrial/agrícola) | - | 70% | 80% |
| B) Encargos não devidamente documentados | Não Acrescer Q.07 | - | - |

Fonte: Elaboração própria

Doutrina e Jurisprudência:

- Ofício-Circulado n.º 20087, de 15/09/2003, Procedimentos a adoptar em caso de pagamentos a não residentes, DSBF:

Esclarece que sempre que não esteja devidamente identificada a natureza dos rendimentos ou os beneficiários dos mesmos, deverão tais pagamentos ser considerados como despesas confidenciais (ou não documentados) e, conseqüentemente, ser efectuada a correcção ao lucro tributável da entidade pagadora e a respectiva tributação autónoma.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 371, de 17/10/2007:

As instituições de crédito e as sociedades financeiras, isentas de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, são «sujeitos (...) parcialmente isentos», para efeitos de tributação autónoma agravada à taxa de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas».

4.2 Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos

Os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas são dos principais “visados” do regime das tributações autónomas em sede de IRC, dado que uma grande “fatia” do texto legislativo do artigo 88.º do CIR está relacionado com viaturas.

Para além disso, a legislação das tributações autónomas, em vigor desde 01 de Janeiro de 2011, permite, em determinadas circunstâncias, tributar os encargos com viaturas a uma taxa máxima de 30%. Assim, é legítimo concluirmos que “as TA incidentes sobre viaturas representam, provavelmente, a maior fatia das receitas geradas por estas taxas”¹⁹.

Mas afinal o que se entende por encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos?

Para efeitos de IRC, consideram-se viaturas ligeiras de passageiros as que são assim classificadas no livrete ou registo de propriedade do veículo, para efeitos do Código da Estrada. Assim, as viaturas ligeiras de mercadorias e os respectivos encargos estão excluídos de tributação autónoma. Ao invés, os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ficam sujeitos ao regime das tributações autónomas previsto nos códigos do IRS e IRC.

De acordo com o n.º 5 do art.º 88.º do CIRC, consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização. Poderão ainda incluir-se nesta definição os gastos com portagens, limpezas, serviços de mecânica, juros de locações financeiras (leasings), rendas de alugueres de longa duração (ALD), alugueres de curta duração (retranca), imposto único de circulação, em suma, todos os encargos que digam respeito a estas viaturas, motos e motociclos.

Assim, de acordo com a legislação em vigor para 2011 (cfr. n.º 3 do art. 88.º) são **tributados à taxa de 10%**:

“ ... os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja

¹⁹ Sousa, Abílio (2011), *IRC – Aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas*, OTOC-EVE 0311, 2011, pág. 145-151.

igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.”

Por sua vez, **são tributados autonomamente à taxa de 20 %:**

“ ... os encargos efectuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º.”

No que diz respeito ao **montante fixado na alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º**, este montante está indexado aos limites definidos na Portaria 467/2010, de 7 de Julho, nos seguintes termos:

Tabela 4 – Portaria n.º 467/2010, de 07/07

| Tipo de viaturas / Adquiridas: | Montante fiscalmente aceite Alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC | | | |
|--------------------------------|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| | Antes de 01-01-2010 | Após 01-01-2010 | Após 01-01-2011 | Após 01-01-2012 |
| Ligeiras Passageiros / Mistas | 29.928 € | 40.000 € | 30.000 € | 25.000 € |
| Movidas a Energia Eléctrica | N.A. | 40.000 € | 45.000 € | 50.000 € |

Fonte: Elaboração própria

Assim, dos pontos referidos supra, podemos retirar as seguintes conclusões:

- ✓ A tributação autónoma sobre as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (“VLPM”), motos e motocicletas, passa a incidir sobre todos os encargos suportados, independentemente de serem aceites fiscalmente²⁰;
- ✓ Apenas ficam sujeitas à tributação autónoma sobre os encargos com VLPM, motos e motocicletas, os sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- ✓ Para as viaturas adquiridas antes de 2011, o limite fiscalmente aceite é o que vigorava na data da sua aquisição. Para as viaturas adquiridas até ao dia 31/12/2010 o limite de referência é de € 40.000.

²⁰ A legislação das tributações autónomas sobre viaturas, em vigor até 31 de Dezembro de 2010, incidia apenas sobre os encargos dedutíveis fiscalmente.

- ✓ Os limites fiscalmente aceites para as VLPM adquiridas em 2011 foram reduzidos para € 30.000, e €25.000 para as adquiridas após 2012. Ao invés, incentivou-se a compra de viaturas movidas exclusivamente a energia eléctrica, uma vez que os encargos suportados com estas não ficam sujeitas a tributação autónoma, e o limite fiscalmente aceite é claramente superior às restantes viaturas;
- ✓ As VLPM cujo valor de aquisição seja superior ao limite fiscal estabelecido, ficam imediatamente sujeitas a uma taxa de 20%, independentemente de terem registado prejuízos fiscais nos dois anos anteriores (facto este que era determinante na redacção anterior para que se aplicasse a taxa de 20%).
- ✓ As viaturas movidas exclusivamente a energia eléctrica ficam fora do âmbito das TA, pelo que os gastos suportados com elas, não ficam sujeitos a TA.

Impacto da Lei do OE para 2011, nas tributações autónomas das viaturas:

Tal como referido anteriormente, sempre que os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no próprio período em que suportem os encargos sujeitos a tributação autónomas, há um acréscimo de 10% nas taxas de TA. Ora, no caso das viaturas, cujo valor de aquisição seja superior aos limites legais (cfr. Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho), os encargos suportados podem ficar sujeitos a uma taxa de tributação autónoma máxima de 30%, se o sujeito passivo tiver registado prejuízo fiscal no período.

Como se não bastasse o agravamento das taxas nominais de tributação autónoma incidente sobre as viaturas, a Lei do OE para 2011, provocou ainda algumas alterações na regras de cálculo das tributações autónomas, ou seja, veio alargar, ainda mais, a base de incidência da tributação autónomas sobre as viaturas, uma vez que passam a estar sujeitos a TA todos os “encargos suportados ou efectuados” e não apenas os encargos dedutíveis (conforme disposto na legislação que vigorou até 31 de Dezembro de 2010).

Assim, a simples substituição da palavra “dedutíveis” por “suportados/ efectuados” irá, muito provavelmente, provocar um aumento das receitas fiscais de IRC, referentes às tributações autónomas, dadas as diferenças existentes entre as regras contabilísticas e as regras fiscais.

Influência da Contabilidade no Cálculo das Tributações Autónomas:

De acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7²¹ – Activos Fixos Tangíveis (“NCRF 7 – AFT”), para que um item possa ser classificado como um activo fixo tangível, deve reunir as seguintes características (cfr. § 6 da NCRF 7):

- Tangível, isto é, tenha uma substância física;
- Sejam detidos para serem usados na actividade da empresa ou para fins administrativos;
- Sejam usados durante mais do que um período;
- Origine, directa ou indirectamente, benefícios económicos para a entidade; e
- O seu custo possa ser mensurado com fiabilidade.

Ora, uma viatura ligeira de passageiros ou mista, detida para ser usada na actividade, reúne, à partida, os requisitos supra, pelo que não subsistem dúvidas na sua classificação como AFT.

Por sua vez, no momento em que as viaturas são reconhecidas nas demonstrações financeiras da entidade que as detém, é fundamental determinar o método de depreciação, a vida útil e o valor residual a aplicar à viatura.

Tendo em conta que o desgaste que uma viatura tem, durante a sua vida útil, é, regra geral, constante, parece-nos que o método das quotas constantes (em linha recta) é o método de depreciação mais indicado para as viaturas. No diz respeito à vida útil, isto é, o período de tempo em que se espera que o activo seja usado pela entidade, esta pode variar em função da marca, do modelo, e do uso da viatura. A título de exemplo, a marca “*TOYOTA*” concede uma garantia mínima de 3 anos, mas que pode ser prolongada até 7 anos²², entre outros casos. Por fim, o valor residual pode ser definido como o valor de mercado, no final da sua vida útil.

Assim, a quantia depreciable será definida pelo valor de aquisição da viatura, deduzida do valor residual estimado. Isto significa que quanto maior o valor residual atribuído, menor será a quantia depreciable, bem como o valor da depreciação contabilística, anual.

²¹ Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro, que homologou as 28 NCRF do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Junho.

²² Guia do Automóvel - Duração das garantias atribuídas pelas marcas (2011), disponível em: (http://www.guiadoautomovel.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=14&Itemid=55).

Uma vez que as tributações autónomas sobre as viaturas LPM, passaram a incidir sobre os encargos suportados, então a inclusão do valor residual e o aumento da vida útil estimada, poderão atenuar o impacto das tributações autónomas.

Do ponto de vista fiscal, o valor residual e o aumento da vida útil são aceites?

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro²³, entrou em vigor no dia 01/01/2010 e estabeleceu o regime fiscal das amortizações e depreciações. Este diploma surgiu no seguimento da republicação do Código do IRC, de modo a adaptar as regras de apuramento do Lucro Tributável ao enquadramento contabilístico preconizado no novo Sistema de Normalização Contabilística.

Assim, no art.º 3.º do DR 25/2009, vem disposto que “A vida útil de um elemento do activo depreciável/amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia/amortiza totalmente o seu valor, **excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual**²⁴.”

Neste sentido, a quantia depreciável, quer contabilisticamente, quer fiscalmente, entra em linha de conta com o valor residual atribuído ao activo.

No que diz respeito à vida útil, fiscalmente aceite, devem ser respeitadas as quotas mínimas e máximas²⁵ de depreciação, previstas nas Tabela I e II, anexa ao DR 25/2009:

- Tabela Genérica II - Grupo 4 – Material Rolante ou de Transporte - Veículos automóveis:
 - Código 2375 – Ligeiro e misto – Quota Máxima = 25% e Quota Mínima = 12,5%.

Em suma, a dedução do valor residual à quantia depreciável é aceite fiscalmente, pelo que não existem diferenças, neste caso, relativamente às normas contabilísticas. Quando à vida útil, excepto nos casos devidamente autorizados pela DGCI, não são aceites depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil, ou seja, de 8 anos. No entanto, entre o

²³ Revogou o DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que vigorou até 31/12/2009.

²⁴ Sublinhado nosso.

²⁵ Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 3.º do DR 25/2009, o período mínimo de vida útil é o que se deduz da percentagem descrita nas Tabelas I e II. No caso das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, a percentagem prevista na tabela é de 25% (quota máxima), o que significa que a vida útil mínima é de 4 anos. Por sua vez, a quota mínima ou o período máximo de vida útil, aceite fiscalmente, é de 12,5%, ou seja, 8 anos.

período mínimo de 4 anos e o máximo de 8 anos, existe um intervalo de 4 anos que poderá ser aproveitado pelas entidades detentoras de viaturas LPM.

No cálculo do valor residual de uma viatura, caso não existam valores de referência fiáveis, poderá ter-se em conta o valor de mercado $[VM = VA - (VA \times DAC)]^{26}$, determinado através dos coeficientes da Portaria n.º 383/2003 de 14 de Maio. Conforme disposto na tabela seguinte, uma viatura com uma vida útil de 8 anos, poderá ter um valor residual correspondente a 20% (100% - 80%) do seu valor de aquisição:

Tabela 5 – Valor de mercado das viaturas

| Idade do veículo | Desvalorização anual (DA) | Desvalorização acumulada (DAC) |
|------------------|---------------------------|--------------------------------|
| 0 | 0,00 | 0,00 |
| 1 | 0,20 | 0,20 |
| 2 | 0,15 | 0,35 |
| 3 | 0,10 | 0,45 |
| 4 | 0,10 | 0,55 |
| 5 | 0,10 | 0,65 |
| 6 | 0,05 | 0,70 |
| 7 | 0,05 | 0,75 |
| 8 | 0,05 | 0,80 |
| 9 | 0,05 | 0,85 |
| 10 ou superior | 0,05 | 0,90 |

Fonte: Ministério das Finanças - Portaria n.º 383/2003, 14/05

Ora vejamos alguns exemplos ilustrativos:

Exemplo 1: Viatura adquirida em 01-01-2011, por € 40.000. Foi estimada uma vida útil de 4 anos e um valor residual de € 0,00.

| Ano | Vida útil | Depreciação Contabilística | Depreciação Fiscal | Acréscimo Q.07 | Trib. Autónoma Normal | Trib. Autónoma Agravada |
|-----|-----------|----------------------------|--------------------|-----------------|-----------------------|-------------------------|
| N | 4 | 10.000 € | 7.500 € | 2.500 € | 2.000 € | 3.000 € |
| N+1 | 4 | 10.000 € | 7.500 € | 2.500 € | 2.000 € | 3.000 € |
| N+2 | 4 | 10.000 € | 7.500 € | 2.500 € | 2.000 € | 3.000 € |
| N+3 | 4 | 10.000 € | 7.500 € | 2.500 € | 2.000 € | 3.000 € |
| | | 40.000 € | 30.000 € | 10.000 € | 8.000 € | 12.000 € |

²⁶ $[VM = VA - (VA \times DAC)]$, em que VM = Valor de Mercado; VA = Valor de Aquisição; DAC = Desvalorização Acumulada correspondente ao número de anos do veículo.

Exemplo 2: Viatura adquirida em 01-01-2011, por € 40.000. Foi estimada uma vida útil de 4 anos e um valor residual de 20% (€ 8.000 contabilisticamente e € 6.000 fiscalmente).

| Ano | Vida útil | Depreciação Contabilística | Depreciação Fiscal | Acréscimo Q.07 | Trib. Autónoma Normal | Trib. Autónoma Agravada |
|-----|-----------|----------------------------|--------------------|----------------|-----------------------|-------------------------|
| N | 4 | 8.000 € | 6.000 € | 2.000 € | 1.600 € | 2.400 € |
| N+1 | 4 | 8.000 € | 6.000 € | 2.000 € | 1.600 € | 2.400 € |
| N+2 | 4 | 8.000 € | 6.000 € | 2.000 € | 1.600 € | 2.400 € |
| N+3 | 4 | 8.000 € | 6.000 € | 2.000 € | 1.600 € | 2.400 € |
| | | 32.000 € | 24.000 € | 8.000 € | 6.400 € | 9.600 € |

Exemplo 3: Viatura adquirida em 01-01-2011, por € 40.000. Foi estimada uma vida útil de 8 anos e um valor residual de € 0,00.

| Ano | Vida útil | Depreciação Contabilística | Depreciação Fiscal | Acréscimo Q.07 | Trib. Autónoma Normal | Trib. Autónoma Agravada |
|-----|-----------|----------------------------|--------------------|-----------------|-----------------------|-------------------------|
| N | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+1 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+2 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+3 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+4 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+5 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+6 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| N+7 | 8 | 5.000 € | 3.750 € | 1.250 € | 1.000 € | 1.500 € |
| | | 40.000 € | 30.000 € | 10.000 € | 8.000 € | 12.000 € |

Exemplo 4: Viatura adquirida em 01-01-2011, por € 40.000. Foi estimada uma vida útil de 8 anos e um valor residual de 20% (€ 8.000 contabilisticamente e € 6.000 fiscalmente).

| Ano | Vida útil | Depreciação Contabilística | Depreciação Fiscal | Acréscimo Q.07 | Trib. Autónoma Normal | Trib. Autónoma Agravada |
|-----|-----------|----------------------------|--------------------|----------------|-----------------------|-------------------------|
| N | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+1 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+2 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+3 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+4 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+5 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+6 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| N+7 | 8 | 4.000 € | 3.000 € | 1.000 € | 800 € | 1.200 € |
| | | 32.000 € | 24.000 € | 8.000 € | 6.400 € | 9.600 € |

Conclusões:

1. A variação da vida útil, entre 4 anos (exemplo 1) e 8 anos (exemplo 3), apenas permite pagar o mesmo valor de tributações autónomas (€ 8.000 ou € 12.000, consoante seja à taxa normal ou agravada), mas num espaço temporal superior, ou seja, num prazo de pagamentos superior;
2. A adição do valor residual na quantia depreciable, faz com que a base de incidência para a tributação autónoma seja menor, logo o valor a pagar de TA também será menor (cfr. exemplos 2 e 4).
3. Quanto maior for a vida útil atribuída e o valor residual, menor será o valor a pagar, de tributações autónomas e maior será o respectivo prazo de pagamento.

No entanto, os responsáveis pelas entidades e os técnicos oficiais de contas (TOC) devem ter em consideração a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alteração nas Estimativas Contabilísticas, bem como os pressupostos enunciados na Estrutura Conceptual do SNC e não apenas as regras fiscais.

Um dos pressupostos enunciados na estrutura conceptual do SNC, diz respeito à comparabilidade e consistência das demonstrações financeiras (cfr. § 11 da NCRF 4). Isto significa que uma entidade deve, sempre que possível, adoptar as mesmas políticas contabilísticas para activos com a mesma natureza ou uso semelhante, de modo a que as demonstrações sejam comparáveis no tempo. Além disso, uma correcta estimativa da vida útil e do valor residual de um activo, apenas irá contribuir de forma positiva para que as demonstrações financeiras possam reflectir “uma imagem verdadeira e apropriada” da realidade da entidade.

Quanto ao valor residual e a vida útil de um activo, estes devem ser revistos anualmente e caso ocorra alguma variação relativamente ao inicialmente estimado, então estas alterações devem ser contabilizadas como uma “alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4” (cfr. § 51 da NCRF 7).

Nos termos dos § 27 a 35 da NCRF 4, uma alteração na estimativa contabilísticas deve ser aplicada prospectivamente, ou seja, é aplicada para o futuro, nas novas depreciações calculadas.

Locações Financeiras e Locações Operacionais – Viaturas LPM:

Face ao disposto na NCRF 9 – Locações, entende-se por locação financeira a “locação em que, em substância, o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à detenção de um dado activo, independentemente de o título de propriedade poder ou não vir a ser transferido”, qualificando-se como locação operacional (ou aluguer operacional), por exclusão de partes, toda a locação que não reúna tais características.

Nestes termos, a locação financeira é também conhecida por “leasing” e deve ser reconhecida no activo do locatário (Activo Fixo Tangível paras as viaturas). Por sua vez, a locação operacional é vulgarmente conhecida por *renting* ou ALD – aluguer de longa duração, e os encargos com o aluguer devem ser reconhecidos como gastos do período (Fornecimentos e Serviços Externos – FSE).

No que diz respeito aos leasings, estes têm o mesmo tratamento fiscal que uma viatura adquirida, ou seja, a entidade locadora estabelece o valor da viatura e o respectivo plano de pagamentos, decomposto entre o capital e os juros suportados. Por sua vez, o locatário reconhece no activo a viatura, pelo preço de venda total, acrescido dos impostos não dedutíveis (e.g. IVA). Neste caso, poderá ainda estabelecer um valor residual, à semelhança do que acontece nos leasings, e deverá depreciar a viatura durante o número de ano em que vigora o leasing.

No que diz respeito às depreciações fiscalmente aceites, deverá ter-se em conta os limites estabelecidos nas alienas c), d) e e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC. Por um lado, as taxas de depreciação praticadas e o período de vida, útil não devem ser superiores às previstas no DR 29/2009. Por outro lado, se o valor total da viatura, escriturado no activo da entidade, for superior aos limites fiscalmente aceites (*vide* Portaria n.º 467/2010, de 07/07), o excesso da depreciação deverá ser acrescida no Quadro 07, da D.R. Modelo 22 de IRC:

➤ **Campo 719 – Depreciações e amortizações (art. 34.º no 1) não aceite como gastos**

Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º), não aceites como gastos

719

Quanto às taxas de tributação autónomas, estas incidirão sobre o valor da depreciação contabilística praticada, bem como sobre os respectivos juros da locação financeira. Para determinar qual a taxa de TA a aplicar, deve-se adoptar como referência para o valor da viatura, o valor bruto escriturado no activo e compará-lo com os limites fiscalmente

estabelecidos: (i) se inferior ao limite = 10%; (ii) se superior ao limite = 20%; e (iii) acréscimo de 10% se tiver prejuízo fiscal no período.

No que toca ao regime fiscal das locações operacionais (ALD), este encontra-se explicitado na Circular n.º 24/91 de 19 de Dezembro. Assim, pressupõe-se que exista um plano financeiro, com decomposição da renda suportada entre amortização financeira e encargos financeiros. O valor da amortização financeira deverá ser comparado com a depreciação que seria fiscalmente aceite em caso de aquisição directa, e caso o primeiro seja superior, o excesso deve ser acrescido no Quadro 07 da D.R. Modelo 22 de IRC:

➤ **Campo 732 – Encargos c/ aluguer de viaturas sem condutor (art. 45.º n.º 1, al. h))**

| | | | | |
|---|-----|---|---|---|
| Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)] | 732 | . | . | , |
|---|-----|---|---|---|

Relativamente às tributações autónomas, o raciocínio a adoptar é o mesmo, isto é, se o valor da amortização financeira for superior à depreciação fiscalmente aceite, então a taxa de TA a aplicar é de 20%, pelo menos. Caso contrário, os encargos com o ALD ficam sujeitos a uma taxa de TA de 10%.

Perante o agravamento das tributações autónomas incidentes sobre as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, somos levados a questionar-nos do seguinte:

Ainda é, fiscalmente, favorável ter viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e os respectivos encargos, nas contas da empresa?

A resposta a esta questão depende de diversos factores. Por um lado, o factor “monetário”, que está relacionado com o facto de ser a entidade a suportar e pagar os encargos com a aquisição, financiamento, manutenção e conservação da viatura. Por outro lado, os factores de natureza fiscal, ou seja, o montante dos encargos a deduzirem ao lucro tributável, bem como as taxas de tributação autónoma. Apesar de existirem outros factores que influenciam a compra de viaturas através de pessoas colectivas ou singulares com contabilidade organizada, iremos apenas explorar os factores e natureza fiscal.

Os factores de natureza fiscal são muito influenciáveis pelo valor da viatura, pelo que apresentaremos a seguir alguns exemplos ilustrativos, para viaturas adquiridas no ano de 2011 (limite fiscal de € 30.000).

Exemplo 5:

| Valor de aquisição em 2011 | 50.000 € | 40.000 € | 35.000 € | 30.000 € | 20.000 € |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Valor residual (20%) | 10.000 € | 8.000 € | 7.000 € | 6.000 € | 4.000 € |
| Depreciação contabilística (4 anos) | 10.000 € | 8.000 € | 7.000 € | 6.000 € | 4.000 € |
| Depreciação aceite fiscalmente (4 anos) | 6.000 € | 6.000 € | 6.000 € | 6.000 € | 4.000 € |
| Combustível | 1.800 € | 1.440 € | 1.260 € | 1.080 € | 720 € |
| Seguro | 400 € | 320 € | 280 € | 240 € | 160 € |
| Conservação e Reparações | 500 € | 400 € | 350 € | 300 € | 200 € |
| Imposto Único Circulação | 90 € | 72 € | 63 € | 54 € | 36 € |
| Total Gastos anuais (i) | 12.790 € | 10.232 € | 8.953 € | 7.674 € | 5.116 € |
| Total Gastos dedutíveis IRC (ii) | 8.790 € | 8.232 € | 7.953 € | 7.674 € | 5.116 € |
| Tributação autónoma de 10% x (i) | - | - | - | 767 € | 512 € |
| Tributação autónoma de 20% x (i) | 2.558 € | 2.046 € | 1.791 € | 1.535 € | 1.023 € |
| Tributação autónoma de 30% x (i) | 3.837 € | 3.070 € | 2.686 € | - | - |
| Redução IRC a pagar [(ii) x 25%] | 2.198 € | 2.058 € | 1.988 € | 1.919 € | 1.279 € |
| "Poupança Fiscal 1" = (B) - (A1) | - | - | - | 1.151 € | 767 € |
| "Poupança Fiscal 2" = (B) - (A2) | -361 € | 12 € | 198 € | 384 € | 256 € |
| "Poupança Fiscal 3" = (B) - (A3) | -1.640 € | -1.012 € | -698 € | - | - |

Exemplo 6:

| Valor de aquisição em 2011 | 50.000 € | 40.000 € | 35.000 € | 30.000 € | 20.000 € |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Valor residual (0%) | 0 € | 0 € | 0 € | 0 € | 0 € |
| Depreciação contabilística (4 anos) | 12.500 € | 10.000 € | 8.750 € | 7.500 € | 5.000 € |
| Depreciação aceite fiscalmente (4 anos) | 7.500 € | 7.500 € | 7.500 € | 7.500 € | 5.000 € |
| Combustível | 1.800 € | 1.440 € | 1.260 € | 1.080 € | 720 € |
| Seguro | 400 € | 320 € | 280 € | 240 € | 160 € |
| Conservação e Reparações | 500 € | 400 € | 350 € | 300 € | 200 € |
| Imposto Único Circulação | 90 € | 72 € | 63 € | 54 € | 36 € |
| Total Gastos anuais (i) | 15.290 € | 12.232 € | 10.703 € | 9.174 € | 6.116 € |
| Total Gastos dedutíveis IRC (ii) | 10.290 € | 9.732 € | 9.453 € | 9.174 € | 6.116 € |
| Tributação autónoma de 10% x (i) | - | - | - | 917 € | 612 € |
| Tributação autónoma de 20% x (i) | 3.058 € | 2.446 € | 2.141 € | 1.835 € | 1.223 € |
| Tributação autónoma de 30% x (i) | 4.587 € | 3.670 € | 3.211 € | - | - |
| Redução IRC a pagar [(ii) x 25%] | 2.573 € | 2.433 € | 2.363 € | 2.294 € | 1.529 € |
| "Poupança Fiscal 1" = (B) - (A1) | - | - | - | 1.376 € | 917 € |
| "Poupança Fiscal 2" = (B) - (A2) | -486 € | -13 € | 292 € | 459 € | 306 € |
| "Poupança Fiscal 3" = (B) - (A3) | -2.015 € | -1.237 € | -778 € | - | - |

Conforme se verifica nos exemplos acima apresentados, os factores de natureza fiscal que influenciam fortemente a “poupança fiscal” (diferença entre os gastos fiscalmente dedutíveis ao lucro tributável e o valor das tributações autónomas a pagar), são dois: o valor limite das viaturas fiscalmente aceite (de € 30.000 para as viaturas adquiridas em 2011); e o acréscimo de 10% da taxa de TA, resultante do prejuízo fiscal obtido.

Neste sentido, constatamos que as viaturas com um valor de aquisição muito superior a €30.000,00 (limite fiscalmente aceite para viaturas adquiridas em 2011), apresentam uma poupança fiscal negativa, ou seja, o valor das tributações autónomas a pagar é superior ao valor dos gastos a deduzir ao lucro tributável. Tal facto ainda é mais evidente, quando os sujeitos passivos apresentam prejuízo fiscal no próprio período (acréscimo de 10%).

Constatamos ainda que em algumas situações em que o valor de aquisição da viatura é, apenas, ligeiramente superior ao limite fiscalmente aceite, existe ainda poupança fiscal “2” (desde que a entidade não apresente prejuízo fiscal no próprio período), isto é, é mais benéfico, fiscalmente, ter a viatura na contabilidade da empresa, do que não ter.

Por fim, para as viaturas com um custo de aquisição igual ou inferior a € 30.000,00 (limite fiscalmente aceite para viaturas adquirida em 2011), verificamos que o valor da poupança fiscal é sempre positivo, mesmo quando o sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal (o que implica um acréscimo de 10% aos 10% da taxa normal, mínima) no período.

Em suma, a dedução dos encargos ao lucro tributável foi calculada a uma taxa de 25% (taxa normal mais elevada de IRC), enquanto as taxas de tributação autónoma variam entre 10%, 20% e 30%. Por sua vez, a diferença entre a depreciação contabilística e a depreciação fiscal influencia fortemente o nível de “poupança fiscal”.

Em síntese:

Tabela 6 – Encargos com viaturas, motos e motociclos

| Encargos suportados por Sujeitos Passivos não isentos subjectivamente e que exerçam a título principal actividade comercial, industrial, agrícola, com: | Artigo CIRC | TA Normal | TA Agravada |
|---|----------------------|-----------|-------------|
| Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao limite fiscalmente aceite*), motos e motociclos. | 88.º, n.º 3 e n.º 14 | 10% | 20% |
| Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (cujo custo de aquisição seja superior ao limite fiscalmente aceite*) | 88.º, n.º 4 e n.º 14 | 20% | 30% |

* Nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC

Fonte: Elaboração própria

Doutrina e Jurisprudência:

- ✓ Circular n.º 24/91, de 19 de Dezembro:

Estabelece o regime fiscal do aluguer de longa duração, de modo a verificar o montante da parcela da amortização financeira que não é aceite fiscalmente.

- ✓ Inf. Vinculativa n.º 2879/2005, Despesas c/ viaturas e transportes – CIRC, 14/09/2006:

Os serviços de transporte de passageiros prestados pelos hotéis e agências de viagens, como sejam *transfères* e pequenos circuitos turísticos, prestados exclusivamente aos seus clientes e realizados em veículos ligeiros de passageiros de sua propriedade, não estão sujeitos a tributação autónoma, na medida em que tais serviços estão inseridos no âmbito da actividade normal do sujeito passivo, sendo assim cobrados e facturados aos clientes. Em suma, ainda que estas despesas estejam relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, elas estão excluídas de tributação autónoma, pois encontram-se abrangidas pela excepção prevista no n.º 6 do art.º 88.º (encargos directamente relacionados com a actividade normal do SP).

- ✓ Circular n.º 6/2011, Activos Fixos Tangíveis - SNC, CIRC e DR 25/2009, de 14/09, DSIRC, de 25/02/2011:

Com a adopção do SNC e das NCRF, foram levantadas questões relacionadas com o enquadramento fiscal dos Activos Fixos Tangíveis. Assim, esta circular vem esclarecer que o CIRC acolheu o normativo previsto na NCRF 7, i.e., aceita o tratamento contabilístico sempre que não sejam estabelecidas regras fiscais próprias (“modelo de dependência parcial”).

- ✓ Inf. Vinculativa n.º 816/2011, Limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes do ano de 2010 – CIRC, de 20/05/2011:

Vem esclarecer que o montante a considerar, no período de 2010 e seguintes, para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes de 2010, é de €29.927,87, conforme disposto na aliena e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, que vigorou até 2010. Para as viaturas adquiridas após 01/01/2011 deverá ter-se em atenção os limites publicados na Portaria n.º 467/2010, de 07 de Julho.

4.3 Despesas de representação

As despesas de representação são consideradas “despesas suportadas com recepções, refeições, viagens e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”, de acordo com o disposto no n.º 7 do art. 88.º do CIRC.

Assim, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação são tributados autonomamente à taxa de 10%. Caso o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal, no período de tributação a que respeitem estes encargos, então a taxa de TA é agravada para 20%, ou seja, sofre um acréscimo de 10% (cfr. n.º 14 do art. 88.º do CIRC).

No entanto, nem sempre as despesas de representação estiveram sujeitas a tributação autónoma, pelo menos nos moldes que hoje conhecemos. Inicialmente, o CIRC determinava que as despesas de representação não eram aceites como custos fiscais, quando a DGCI as considerasse “exageradas”²⁷. Perante tal subjectividade, o CIRC foi alterado²⁸, no sentido quantificar em 20%, o montante que não era aceite fiscalmente.

Ainda assim, o objectivo do Estado em obter mais receitas fiscais através das despesas de representação era, na maioria das vezes, defraudado, pois a não-aceitação como gasto fiscal de tais despesas não garantiam automaticamente um acréscimo do imposto a pagar (isto resultava do facto de muitas entidades apresentarem prejuízos fiscais).

Apenas com a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do OE/2000), é que se passou a tributar autonomamente, em IRS e IRC, as despesas de representação, à taxa de 6,4%²⁹, ainda que mais tarde o CIRC tenha sofrido mais alterações legislativas³⁰.

No entanto, as despesas de representação são muitas vezes confundidas com as despesas com deslocação e estadas, devido às suas semelhanças. A correcta distinção entre estes dois tipos

²⁷ Cfr. Redacção da anterior alínea g), do n.º 1, do art. 41.º do CIRC (Decreto-Lei n.º 442-B, de 30 Novembro).

²⁸ Lei n.º 39-B/1994, de 27 de Dezembro (Lei do OE/95).

²⁹ A taxa de tributação autónoma de 6,4% corresponde à aplicação da taxa de 20% sobre a taxa geral de IRC (32%), em vigor nesta data.

³⁰ Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha (2003), *As Despesas de Representação (POC e CIRC)*, Revista Revisores & Empresas n.º 21, Março de 2003, pág. 48-52

de despesas é fundamental, pois acarretam diferenças ao nível da sujeição às tributações autónomas, bem como à aceitação fiscal do gasto.

Assim, as despesas com deslocação e estadas referem-se a encargos com transportes, estadas, refeições suportados com trabalhadores dependentes da empresa por motivos de deslocação destes fora do local de trabalho, mediante a apresentação de um documento comprovativo, emitido de forma legal, ou seja, uma factura ou documento equivalente³¹. Incluem-se nesta rubrica, os gastos com hotéis, viagens de comboio, avião, metro, autocarros, táxis, bem como facturas de restaurantes, pastelarias, entre outros.

Do ponto de vista contabilístico, para cada um dos dois tipos de despesas, está prevista uma conta específica, no código de contas em SNC³². Assim, as (i) despesas com deslocações e estadas e (ii) despesas de representação, apresentam-se da seguinte forma:

- (i) 625 – Deslocações, Estadas e Transportes:
- (ii) 6266 – Despesas de representação.

Em suma, o tratamento fiscal e contabilístico das despesas de representação e das despesas com deslocações e estadas pode ser resumido da seguinte forma:

Tabela 7 – Despesas de representação

| INFORMAÇÕES: | DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO | DESPESAS C/ DESLOCAÇÕES E ESTADAS |
|--|---|--|
| Documento de Suporte | Facturas dos prestadores de serviços | Facturas dos prestadores de serviços |
| Informação obrigatória (indicar no verso) | Nome do Funcionário/os e o motivo justificativo das deslocações (cliente) | Nomes do Funcionário/os, clientes ou outros terceiros que integram a despesa e o justificativo |
| Pessoas envolvidas | Funcionários da empresa | Funcionários e Terceiros |
| Contabilisticamente - SNC | Conta 6266 | Conta 6251 |
| Gasto aceite fiscalmente | Sim | Sim |
| Tributação autónoma normal | 10% | - |
| Tributação autónoma agravada | 20% | - |

Fonte: Adaptado de Paula Franco - Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo, Revista OTOC n.º 96, 03/2008

³¹ Franco, Paula (2008) *Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo*, Revista OTOC n.º 96, Março de 2008.

³² Portaria n.º 1011/2009, de 09 de Setembro – Código de Contas SNC.

Doutrina e Jurisprudência aplicável:

- ✓ Informação Vinculativa n.º 1648/2009, Encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas - CIRC, de 16/07/2009:

Os encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas, se suportados fora do âmbito da promoção de medicamentos, configuram a tipologia de despesas de representação (aceites como custo e tributados autonomamente), na medida em que as viagens são organizadas de modo a que a empresa se faça representar junto dos profissionais de saúde. Caso estes encargos se enquadrem no âmbito da promoção do medicamento (acções de publicidade), então os gastos são aceites fiscalmente, e não ficam sujeitos a TA.

- ✓ Circular n.º 20/2009–Enquadramento fiscal dos encargos c/ aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol, DSIRC, de 28/07/2009:

A aquisição dos designados “*Pacotes Corporate*” conferem aos seus titulares a possibilidade de promover e publicitar a sua imagem e logótipos perante terceiros (serviços de publicidade e promoção de imagem – serviços principais), e permitem ainda usufruir dos lugares sentados nos camarotes, o *catering*, o estacionamento (serviços acessórios / despesas de representação).

A Administração fiscal entendeu que sempre que os *Pacotes Corporate* forem vendidos como unidades indivisíveis, isto é, como um pacote que inclui serviços de publicidade e despesas de representação, deve-se repartir os serviços numa proporção de 80% para os serviços principais e 20% para os serviços acessórios.

Assim, os serviços acessórios ou despesas de representação são aceites como gasto fiscalmente dedutível, mas ficam sujeitos a tributação autónoma. Ao invés, os serviços considerados como de publicidade são aceites como gastos, mas não ficam sujeitos a tributações autónomas.

- ✓ Acórdão n.º 18/2011, Tribunal Constitucional, de 12/01/2011 – Retroactividade Fiscal:

Em causa estava o facto de a norma do art.º 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 Dezembro (norma que determinou o agravamento da 5% para 10% da taxa de tributação autónoma sobre as despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas) produzir efeitos desde 1 de

Janeiro de 2008, facto este que colidia com o principio da não retroactividade da lei fiscal, previsto no n.º 3 do art. 103.º da CRP. O tribunal pronunciou-se pela não inconstitucionalidade da referida norma, pois não se verificaram dois dos requisitos de protecção de confiança.

✓ Acórdão n.º 281/2011, do Supremo Tribunal Administrativo, de 06/07/2011–
Retroactividade da Lei Fiscal:

Ao contrário do acórdão anteriormente referido, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio considerar inconstitucional a norma do art.º 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 Dezembro, por violação do principio da não retroactividade da lei fiscal.

O STA baseou a sua fundamentação no facto da tributação autónoma incidir sobre despesas, constituindo cada acto de despesa um facto tributário autónomo a que o contribuinte fica sujeito, independentemente de ter lucro tributável. Assim, a cada acto de despesa deverá ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização, factos estes que são contrários à produção de efeitos da referida norma, desde 1 de Janeiro de 2008.

4.4 Importâncias pagas/devidas a entidades de países com regimes fiscais privilegiados

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, introduziu no Código do IRC a tributação autónoma sobre os pagamentos efectuados a entidades residentes em países ou territórios com regimes fiscais privilegiados (vulgarmente conhecidos por “Paraísos Fiscais” ou regiões com tributação reduzida).

Face ao exposto, ficam sujeitas **às taxas de tributação autónoma de 35% e 55%** (em função da natureza do sujeito passivo, em sede IRC), previstas no n.º 8 do art. 88.º do CIRC:

“ as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado³³”.

Taxas de Tributação Autónoma: 35% e 55%

No que concerne às taxas de tributação autónomas aplicáveis a este tipo de pagamentos ou despesas efectuadas, estas variam entre 35% e 55%, consoante o tipo de sujeito passivo (cfr. n.º1 e n.º 2 deste mesmo artigo). Assim, para as entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa aplicável é de 35%. Contudo, se quem efectuar tais pagamentos ou despesas for um sujeito passivo, total ou parcialmente isento de IRC, ou que não exerça a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (entidade do terceiro sector, designadamente, associações, fundações, misericórdias, etc.), então a taxa de TA é de 55%.

Pessoas Singulares e Colectivas Residentes em Países com Tributação Privilegiada:

Os países mais desenvolvidos, com Sistemas Fiscais assentes em níveis de fiscalidade elevados, têm procurado evitar a fuga de rendimentos e capitais para os designados “Paraísos Fiscais”, ou “regime fiscais claramente mais favoráveis”, de forma cada mais intensa.

Portugal, à semelhança de outros países, adoptou na sua legislação medidas antibuso contra a fraude e evasão internacionais. Assim, o legislador optou por enumerar, de forma casuísta, o

³³ Sublinhado nosso.

nome dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, de forma a que esta listagem dos países, servisse de referência aos diversos códigos tributários, patentes no Sistema Fiscal Português.

Convém ainda referir que, todos os países, regiões ou territórios que constam desta lista não trocam informações de natureza fiscal com o Estado Português, nem têm nenhum acordo de dupla tributação económica. De facto, está previsto na legislação que um dos critérios para deixar de constar desta lista, é exactamente, a troca de informações de natureza fiscal.

Assim, a lista dos países, regiões e territórios com tributação privilegiada, está prevista na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, conforme se segue:

Tabela 8 - Regimes Fiscais Privilegiados

| | | |
|---------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|
| 1) Andorra; | 29) Guiana; | 57) Ilha de Pitcairn; |
| 2) Anguilha; | 30) Honduras; | 58) Polinésia Francesa; |
| 3) Antígua e Barbuda; | 31) Hong Kong; | 59) Porto Rico; |
| 4) Antilhas Holandesas; | 32) Jamaica; | 60) Quatar; |
| 5) Aruba; | 33) Jordânia; | 61) Ilhas Salomão; |
| 6) Ascensão; | 34) Ilhas Keslim; | 62) Samoa Americana; |
| 7) Bahamas; | 35) Ilha de Kiribati; | 63) Samoa Ocidental; |
| 8) Bahrain; | 36) Koweit; | 64) Ilha de Santa Helena; |
| 9) Barbados; | 37) Labuán; | 65) Santa Lúcia; |
| 10) Belize; | 38) Líbano; | 66) São Cristóvão e Nevis; |
| 11) Ilhas Bermudas; | 39) Libéria; | 67) São Marino; |
| 12) Bolívia; | 40) Liechtenstein; | 68) Ilha de São Pedro e Miguelon; |
| 13) Brunei; | 41) Luxemburgo (Holdings 1929); | 69) São Vicente e Grenadinas; |
| 14) Ilhas do Canal (a); | 42) Ilhas Maldivas; | 70) Seychelles; |
| 15) Ilhas Cayman; | 43) Ilha de Man; | 71) Suazilândia; |
| 16) Ilhas Cocos e Kelling; | 44) Ilhas Marianas do Norte; | 72) Ilhas Svalbard; |
| 17) Chipre; | 45) Ilhas Marshall; | 73) Ilha de Tokelau; |
| 18) Ilhas Cook; | 46) Maurícias; | 74) Tonga; |
| 19) Costa Rica; | 47) Mónaco; | 75) Trinidad e Tobago; |
| 20) Djibouti; | 48) Monserrate; | 76) Ilha Tristão da Cunha; |
| 21) Dominica; | 49) Nauru; | 77) Ilhas Turks e Caicos; |
| 22) Emiratos Árabes Unidos; | 50) Ilhas Natal; | 78) Ilha Tuvalu; |
| 23) Ilhas Falkland ou Malvinas; | 51) Ilha de Niue; | 79) Uruguai; |
| 24) Ilhas Fiji; | 52) Ilha Norfolk; | 80) República de Vanuatu; |
| 25) Gâmbia; | 53) Sultanato de Oman; | 81) Ilhas Virgens Britânicas; |
| 26) Grenada; | 54) Ilhas Pacífico; | 82) Ilhas Virgens dos EUA |
| 27) Gibraltar; | 55) Ilhas Palau; | 83) República Árabe do Yémen. |
| 28) Ilha de Guam; | 56) Panamá; | |

(a) (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou)

No entanto, é possível verificar que alguns dos países ou regiões que constam de lista supra, já assinaram, com o Estado Português, convenções para evitar a dupla tributação (CDT) ou acordos de trocas de informações fiscais (ATI's), mas que tais convenções ou acordos ainda não estão em vigor. Estão nesta situação os seguintes vinte dois países, territórios ou regiões:

- Barbados
- Emiratos Árabes Unidos
- Hong Kong
- Koweit
- Panamá
- São Marino
- Uruguai
- Andorra
- Antigua e Barbuda
- Belize
- Bermudas
- Dominica
- Gibraltar
- Guernsey
- Ilha de Man
- Ilhas Caimão
- Ilhas Virgens Britânicas
- Jersey
- Libéria
- Saint Kitts and Nevis
- Santa Lúcia
- Turcos e Caicos

Ora, é expectável que quando as convenções ou acordos fiscais entrarem em vigor, que estes 22 (vinte e dois) países, territórios ou regiões deixem de contar da listagem referida *supra*.

Recentemente, no passado dia 8 de Novembro de 2011, foi publicada a Portaria n.º 292/2011, que veio alterar a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, prevista na Portaria n.º 150/2004, de 13/02.

Assim, foram revogados da lista, os n.ºs 17) e 41), que correspondiam à República do Chipre e ao Luxemburgo (apenas no que dizia respeito às sociedades *holdings* – 1929), respectivamente. A decisão em retirar estes países da lista, resulta do facto de ambos os países serem Estados Membros da UE (existem mecanismos que permitem a troca de informações fiscais entre os EM) e a legislação luxemburguesa relativa às *Holdings*, ter sido revogada.

O conceito de “regime fiscal claramente mais favorável” abrange os (i) países/regiões referidas na Portaria supra, bem como outras duas situações, referidas no n.º 2 do art. 65.º do CIRC, cujos países ou regiões não constam da lista dos “paraísos fiscais”, designadamente:

(ii) quando as entidades não forem tributadas, na sua residência, em impostos análogos ao IRS ou IRC; ou

(iii) quando o montante do imposto pago, for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em Portugal, se a entidade fosse cá residente.

Prova efectiva da realização da operação e do valor praticado:

Conforme referido *supra*, os pagamentos a entidades sujeitas a regimes de tributação claramente mais favorável, ficam, à partida, sujeitos a tributação autónoma e não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, devendo ser acrescidos no Q.07 da D.R. Modelo 22:

- **Linha 746 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º CIRC).**

| | | | | |
|---|-----|---|---|---|
| Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º) | 746 | . | . | , |
|---|-----|---|---|---|

No entanto, pode não ocorrer sujeição a tributação autónoma e o gasto ser aceite fiscalmente, se a entidade fizer prova de que o montante pago ou devido corresponde a “*operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*”³⁴

Mas como é que posso fazer esta prova?

No caso de aquisição de bens, o comprovativo da alfândega, bem como a respectiva guia de transporte e factura, comprovam que ocorreu uma transmissão efectiva de bens.

No caso de prestações de serviços, dado ser mais difícil de comprovar a efectiva realização do serviço, julgamos que o mais apropriado é juntar à factura um relatório que descreva em que consistiu o serviço prestado, de forma pormenorizada, indicando, se for o caso disso, os activos ou negócios, a que está relacionado este serviço.

No que diz respeito ao preço praticado e à sua “normalidade”, parece-nos que o legislador pretende referir-se ao regime dos preços de transferência, previsto no art.º 63.º do CIRC. Neste sentido, o sujeito passivo terá de provar que o valor praticado corresponde ao preço de mercado, ou seja, aos preços praticados e aceites entre entidades independentes, em operações comparáveis (e.g. um pedido de um orçamento a uma outra entidade, desde que não sediada em “paraísos fiscais”, poderá ser suficiente).

³⁴ Cfr. n.º 1 do art. 65.º e n.º 8 do art. 88.º, ambos do CIRC (2011).

Exemplo:

A entidade FICTÍCIA S.A. (sujeito passivo de IRC, no regime geral e que exerce uma actividade comercial, a título principal) efectuou um pagamento, em 2011, no valor de € 50.000, a uma entidade sediada no Chipre.

Na factura recebida do fornecedor consta apenas a seguinte descrição “Serviços de consultoria jurídica e fiscal, em 2011”, não existindo qualquer relatório anexo.

Convém referir que o Chipre consta da lista publicada na Portaria n.º 150/2004, apesar de fazer parte da União Europeia, desde 2004.

Cálculo da Tributação Autónoma:

Como não existe um relatório sobre os serviços praticados, o gasto fica sujeito a tributação autónoma e não é aceite fiscalmente (acrescer Linha 746 do Q. 07, da D.R. Mod. 22)

- € 50.000 x 35% = € 17.500 (tributação autónoma normal)
- € 50.000 x 45% = € 22.500 (tributação autónoma agravada, se tiver prejuízo fiscal)
- Linha 746 = € 50.000 (acréscimo ao lucro tributável).

É de realçar ainda que, caso os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período, ficam sujeitos ao agravamento de 10%, da taxa de TA (Cfr. n.º 14, do art. 88.º do CIRC).

Em síntese:

Tabela 9 – Pagamentos a residentes em regimes fiscais privilegiados

| Importância pagas ou devidas a entidades de países/territórios com regime fiscal privilegiado, por: | Legislação CIRC | TA NORMAL | TA AGRAVADA |
|--|------------------|-----------|-------------|
| Sujeitos passivos que exerçam a título principal uma actividade de natureza, comercial, industrial ou agrícola | art. 88.º, n.º 8 | 35% | 45% |
| Sujeitos passivos, total ou parcialmente isentos de IRC, ou que não exerçam a título principal uma actividade de natureza, comercial, industrial ou agrícola | art. 88.º, n.º 8 | 55% | 65% |

Fonte: Elaboração própria

4.5 Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria

De acordo com o n.º 9 do art.º 88.º do CIRC, são tributados autonomamente, à **taxa de 5%:**

“os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador³⁵, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.”

Por sua vez, estes encargos ficam também abrangidos pela taxa de tributação autónoma agravada (acréscimo de 10%), prevista no n.º 14 do art. 88.º do CIRC, sempre que os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no próprio período em que suportem estes encargos.

Neste sentido, é fundamental compreender, em primeiro lugar, o regime de atribuição das ajudas de custo e das despesas de transporte, bem como os limites legais estabelecidos, de modo a que seja mais fácil enquadrar fiscalmente tais encargos.

Ajudas de custo:

O regime jurídico das ajudas de custo e das despesas de transporte encontra-se contemplado no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 Abril, o qual estabelece o âmbito e as regras de atribuição dos referidos abonos.

Assim, as ajudas de custo podem ser definidas como sendo as *“importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores dependentes quando estes se desloquem ao serviço da entidade patronal e que se destinam a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa”*³⁶.

Da definição supra, podemos realçar as principais características das ajudas de custo:

³⁵ Sublinhado nosso.

³⁶ Sousa, Abílio (2011), *IRC – Aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas*, OTOC-EVE 0311, 2011, pág. 131-134.

- i. Apenas é aplicável aos trabalhadores dependentes (onde se incluem os membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas, ou seja, aos gerentes e administradores);
- ii. Implicam uma deslocação ao serviço da entidade patronal, isto é, sob as ordens e instruções desta;
- iii. Visam compensar os gastos dos trabalhadores com a deslocação, não tendo assim a natureza de salário ou remuneração, mas sim de uma espécie de “reembolso das despesas”;
- iv. Dispensam a apresentação do documento da despesa, por parte do trabalhador.

Apesar de não decorrer directamente da definição acima apresentada, é importante salientar que o abono para ajudas de custo está limitado no tempo, isto é, não pode ser atribuído indefinidamente, de acordo com o disposto no 12.º do Decreto-lei n.º 106/98³⁷.

Para além disso, é indispensável que os colaboradores apresentem um **mapa itinerário** (que identifique o colaborador, os locais e a data da deslocação, o tempo de permanência, bem como o limite diário atribuído e objectivo da deslocação), uma vez que a não apresentação deste mapa implica que o gasto não seja aceite fiscalmente, para efeitos de dedução ao lucro tributável, e deva ser acrescido ao Quadro 07 da D.R. Mod 22, cfr. aliena f) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

➤ **Campo 730 – Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, aliena f)]**

| | | | | |
|--|-----|---|---|---|
| Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)] | 730 | . | . | , |
|--|-----|---|---|---|

Por sua vez, os limites “fiscalmente aceites” do montante diário para as ajudas de custo, em Portugal e no Estrangeiro³⁸, actualmente em vigor, são os seguintes:

³⁷ O limite é de 90 dias seguidos de deslocação, podendo ser prorrogado, em casos excepcionais e devidamente fundamentados, em mais 90 dias.

³⁸ O facto de existirem duas tabelas, uma para as deslocações internas (Portugal) e outras para as deslocações no Estrangeiro (fora de Portugal, e com valores superiores para esta última, está relacionado com o simples facto que uma deslocação ao exterior implica gastos superiores.

Tabela 10 – Limites das Ajudas de custo para 2011

| AJUDAS DE CUSTO – SERVIÇO EM PORTUGAL - 2011 | | | |
|--|---------|---------|---------|
| ESCALÃO / CATEGORIA: | 100% | 50% | 25% |
| M. Governo/Órgãos Sociais | 69,19 € | 34,60 € | 17,30 € |
| Rem.>Nív.Rem.18 (> € 1.355,96) | 50,20 € | 25,10 € | 12,55 € |
| Rem.>NR09<NR18 (> € 892,53 e < € 1.355,96) | 43,29 € | 21,70 € | 10,85 € |
| Outros (< € 892,53) | 39,83 € | 19,92 € | 9,96 € |

| AJUDAS DE CUSTO – SERVIÇO NO ESTRANGEIRO - 2011 | | | |
|---|----------|---------|---------|
| ESCALÃO / CATEGORIA: | 100% | 50% | 25% |
| M. Governo/Órgãos Sociais | 133,66 € | 66,83 € | 33,41 € |
| Rem.>Nív.Rem.18 (> € 1.355,96) | 119,13 € | 59,56 € | 29,78 € |
| Rem.>NR09<NR18 (> € 892,53 e < € 1.355,96) | 111,81 € | 55,90 € | 27,95 € |
| Outros (< € 892,53) | 95,10 € | 47,55 € | 23,77 € |

Cfr. Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12/ e art.º 4.º Decreto-lei n.º 137/2010, de 2/12

Adaptado de: Portal Verbo Jurídico / Revista Digital *in Verbis*

Os montantes evidenciados nos quadros acima significam que até aos valores indicados, os montantes atribuídos têm a natureza de abono ou compensação pelas despesas. Caso contrário, isto é, se o colaborador auferir um valor superior, então o excedente ao limite fixado, será considerado como rendimentos de trabalho dependente, e como tal tributado para efeitos de IRS e Segurança Social (cfr. aliena d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS).

Por outro lado, é de referir que os montantes diários das ajudas de custo sofreram reduções de 15% a 20%, consoante o nível remuneratório, pelo que os montantes em vigor desde 2011, são substancialmente inferiores aos estipulados até esta data.

Despesas de transporte – compensação pela deslocação em viatura própria:

No que diz respeito às despesas de transporte relacionadas com a “compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador”, são descritas no art.º 20.º do DL 106/98, as principais condições para a sua atribuição, nomeadamente:

- 1) O uso de automóvel próprio, em serviço, apenas deve ser utilizado a título excepcional e mediante autorização;
- 2) Não exista outra alternativa viável do ponto de vista financeiro e funcional;
- 3) Exista acordo entre o trabalhador e os representantes da entidade patronal.

Em linha de conta com o referido para as ajudas de custo, também é obrigatório (para efeitos de dedutibilidade fiscal do gasto com a compensação por uso de viatura própria, em sede de IRC) a apresentação do mapa itinerário, por parte do trabalhador, com os seguintes elementos:

- ✓ Locais visitados;
- ✓ Tempo de permanência (data da saída e data de chegada);
- ✓ Objectivo da viagem (cliente, projecto);
- ✓ Identificação da viatura (marca e matrícula) e do proprietário (nome);
- ✓ Número de quilómetros percorridos e valor atribuído por km.

Quanto ao montante diário limite, actualmente em vigor em 2011, relativamente ao uso de automóvel próprio, em serviço, este é de € 0,36, sendo que sofreu uma redução de 10% relativamente ao ano anterior (era de € 0,40), conforme disposto no quadro seguinte:

Tabela 11 – Limites das Despesas de transporte para 2011

| DESPESAS DE TRANSPORTE (euros por Km) - 2011 | | | | | |
|--|----------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|--------|
| Automóvel próprio | Veículo de serviço público | Veículo de aluguer (1 func.) | Veículo de aluguer (2 func.) | Veículo de aluguer (>2 func) | A pé |
| 0,36 € | 0,11 € | 0,34 € | 0,14 € | 0,11 € | 0,14 € |

Cfr. Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12/ e art.º 4.º Decreto-lei n.º 137/2010, de 2/12

Adaptado de: Portal Verbo Jurídico / Revista Digital *in Verbis*

Exemplo:

A entidade FICTÍCIA6 S.A. (sujeito passivo de IRC, no regime geral, que exerce uma actividade comercial, a título principal) obteve um prejuízo fiscal de € 12.000, em 2011.

O balancete acumulado de 2011 incluía os seguintes encargos:

- ✓ Ajudas de custo facturadas a clientes (com mapa itinerário) = € 6.000;
- ✓ Ajudas de custo não facturadas a clientes* (com mapa itinerário) = € 2.500;
- ✓ Km's em viatura própria facturados a clientes (com mapa itinerário) = € 3.000;
- ✓ Km's em viatura própria tributados em IRS = € 500.

Nota: * Inclui € 1.000,00 de ajudas de custo, sem o respectivo mapa itinerário.

Cálculo da Tributação Autónoma:

- Facturados a clientes e com mapa = € 6.000 + € 3.000 = € 9.000 (não sujeitos a TA).
- Tributados em sede de IRS = € 500 (não sujeitos a TA).
- Não facturados a clientes e com mapa = € 1.500
 - TA = € 1.500 x 15% = € 225,00 (tributação autónoma agravada);
 - Gasto aceite fiscalmente
- Não facturados a clientes e sem mapa = € 1.000
 - TA = € 1.000 x 15% = € 150,00 (tributação autónoma agravada);
 - Gasto não aceite fiscalmente + Acrescer campo 730 = € 1.000.

Em suma, a tributação autónoma sobre os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, assume alguma complexidade, na medida em que resulta de uma conjugação de factores (tributação ao nível do IRS, facturação a clientes, mapa itinerário), pelo que apresentamos a seguir um resumo do seu enquadramento fiscal:

Tabela 12 – Ajudas de custo e Km's

| HIPOTESES POSSÍVEIS: | ACEITE FISCALMENTE | TA NORMAL | TA AGRAVADA |
|--|--------------------|-----------|-------------|
| A) Ajudas de custo e Km's <u>não tributados em sede de IRS:</u> | | | |
| A1) Encargos <u>incluídos na facturação</u> ao cliente e <u>comprovados por mapa</u> itinerário | Sim | - | - |
| A2) Encargos <u>incluídos na facturação</u> ao cliente, mas <u>sem mapa</u> itinerário | Não Acrescer Q.07 | - | - |
| A3) Encargos <u>não facturados</u> aos clientes, mas <u>comprovados com mapa</u> itinerário | Sim | 5% | 15% |
| A4) Encargos <u>não facturados</u> aos clientes e <u>sem mapa</u> itinerário | Não Acrescer Q.07 | - | 15% |
| B) Ajudas de custo e Km's <u>tributados em sede de IRS:</u> (Constituem rendimento de trabalho dependente) | Sim | - | - |

Fonte: Elaboração própria

De modo a clarificar algumas dúvidas, que ainda possam subsistir, reunimos alguns instruções emitidas pela administração fiscal sobre este assunto, bem como doutrina relacionada.

Doutrina e Jurisprudência aplicável:

- ✓ Informação Vinculativa n.º 529/2005, TA das ajudas de custo – CIRC, de 16/11/2005:

A tributação autónoma relativa às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria (n.º 9 do art. 88.º) está directamente relacionada com os encargos não dedutíveis fiscalmente (aliena f), do n.º 1, do art. 45.º do CIRC), ou seja, com as entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Por esta razão, as entidades que não exercem, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (e.g. associações, fundações e outras pessoas colectivas sem fins lucrativos), apenas ficam abrangidas pela tributação autónoma do n.º 9 do art. 88.º (ajudas de custo e Km's), se exercerem, a título acessório, uma actividade comercial e se tais encargos forem imputados a esta actividade acessória.

- ✓ Informação Vinculativa n.º 71/2008, Ajudas de custo - Tributação autónoma – CIRC:

Estabelece, de forma sucinta, as condições em que as ajudas de custo e a compensação por utilização de viatura própria são sujeitas a tributação autónoma, bem como se constituem gastos aceites fiscalmente.

- ✓ Informação Vinculativa n.º 3486/2008, Interpretação do conceito “viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal” – CIRC, de 10/03/2009:

O conceito de viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal deve ser entendido como qualquer viatura que não faça parte do imobilizado da entidade patronal³⁹, nem a esta seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso.

³⁹ Sublinhado nosso

4.6 Lucros distribuídos a entidades isentas

O Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro introduziu, no CIRC, uma tributação autónoma de 20%, sobre os lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção, de modo a evitar que o beneficiário destes rendimentos não fosse sujeito a tributação efectiva.

De facto, o beneficiário dos rendimentos pode aproveitar do mecanismo da eliminação da dupla tributação, previsto no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, na distribuição dos lucros, desde que tenha uma participação superior a 10% no capital da sua participada e detenha, ou estime deter, esta participação durante 1 ano, pelo menos. Com a conjugação do art. 51.º do CIRC, com o facto de ser uma entidade isenta de IRC, então a tributação efectiva poderia ser nula.

Para evitar uma tributação nula ou de 0%, está previsto no **n.º 11 do art. 88.º do CIRC**, que: *“São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial⁴⁰, 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”*.

Por sua vez, o **n.º 12 deste mesmo artigo**, vem permitir que seja deduzido ao valor da tributação autónoma apurada no n.º 11, o imposto que tenha sido retido na fonte (desde que este imposto não seja, novamente, deduzido nos termos do n.º 2 do art. 90.º do CIRC).

Ainda que o objectivo do legislador fosse evitar que certas entidades que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais, fossem favorecidas fiscalmente, verificamos que existe uma discrepância entre a taxa de TA de 20% e a taxa 21,5%, aplicada aos rendimentos de capitais, por força do art. 94.º do CIRC e do art. 71.º do CIRS.

Tendo em conta as taxas aplicáveis, as entidades que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais, têm um ganho potencial de 1,5%, comparativamente a outras pessoas singulares e colectivas.

Contrariamente ao que temos defendido noutras situações, entendemos que, neste caso concreto, deveria haver um agravamento de 1,5% da taxa de TA, de modo a evitar uma

⁴⁰ Sublinhado nosso.

violação do princípio da equidade fiscal, previsto no art. 104.º da CRP. Em alternativa, poderia haver uma redução das taxas de 21,5% para 20%, o que não nos parece possível, no cenário de crise económico-financeira em que vivemos actualmente.

Convém recordar que, caso os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período, ficam sujeitos ao agravamento de 10%, das taxas de TA (n.º 14, do art. 88.º do CIRC).

Exemplo:

A Associação FICC detém uma participação de 15% na entidade FICTÍCIA S.A. (sujeito passivo de IRC, no regime geral e que exerce uma actividade comercial, a título principal).

De realçar que a Associação FICC beneficia de isenção de IRC (que abrange os rendimentos de capitais), na medida em que é uma pessoa colectiva de mera utilidade pública, que tem como finalidade principal o desenvolvimento da cultura em Portugal.

No período de 2011, a Associação FICC recebeu € 10.000 da FICTÍCIA S.A, relativamente à sua participação no capital desta. Não foi feita qualquer retenção na fonte.

Calculo da Tributação Autónoma:

€ 10.000 x 20% = € 2.000 (tributação autónoma).

Em síntese:

Tabela 13 – Lucros distribuídos a entidades isentas

| LUCROS DISTRIBUÍDOS POR ENTIDADES SUJEITAS A IRC, a: | CIRC | TA NORMAL | TA AGRAVADA |
|---|------------------------|-----------|-------------|
| Sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial (abrange os rendimentos de capitais) | art. 88.º, n.º 11 e 12 | 20% | 30% |

Fonte: Elaboração própria

Doutrina e Jurisprudência aplicável:

- Circular n.º 4/91, de 30 de Janeiro, da DSIRC:

Vem esclarecer que a expressão "entidades (...) sujeitas e não isentas de IRC" constante do art. 51.º do CIRC, deve ser interpretada no sentido de entidades sujeitas e não isentas subjectivamente de IRC de uma forma permanente e total.

4.7 Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes

Com a lei o Orçamento de Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), foi alterada a redacção do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC, de modo a incluir uma nova alínea relativa à tributação autónoma, de 35%, sobre os bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes.

Nos termos do n.º 13 do art. 88.º do CIRC são tributados autonomamente, **à taxa de 35%**:

- a) *“Os gastos ou encargos relativos a **indemnizações** ou quaisquer **compensações** devidas não relacionadas com a concretização de objectivos 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 período 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 efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade”;*

Nos termos mencionados *supra*, para que haja incidência a tributação autónoma, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- ✓ Pagamento de indemnizações ou compensações (não relacionadas com produtividade);
- ✓ Como resultado da cessação de funções de gestor, administrador ou gerente; ou
- ✓ Rescisão de um contrato antes do termo.

Conceitos / Definições:

No que concerne aos conceitos de indemnização ou compensação, não suscitam, à partida, grandes dúvidas, na medida que tais conceitos são definidos no Código do Trabalho. Assim, o conceito de indemnização diz respeito às retribuições auferidas pelos trabalhadores, calculadas em função dos anos de serviço, relativas aos danos patrimoniais e não patrimoniais sofridos, provocados pela cessação do vínculo de trabalho (cfr. art.º 393.º e 396.º do Código do Trabalho). Quanto à compensação, esta é devida em função do tempo efectivo de trabalho. Por sua vez, administradores ou gerentes são pessoas singulares com capacidade jurídica plena, eleitas pelos accionistas ou sócios, no acto constitutivo ou em assembleia-geral, por um

prazo certo ou incerto, para representarem a sociedade perante terceiros (cfr. art.º 252.º e 390.º do Código das Sociedades Comerciais).

Porém, o conceito de gestor, levanta sérias dificuldades, uma vez que quer a legislação fiscal quer a legislação comercial portuguesa, não prevêem qualquer conceito de gestor, salvo no caso dos gestores públicos (*vide* Decreto-lei n.º 71/2007, de 27 de Março). De facto, apenas na Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, da Direcção de Serviços do IRS, relativa ao regime dos residentes não habituais, é que se pode encontrar uma referência ao conceito de gestor.

Assim, serão considerados gestores, para efeitos fiscais, aqueles que estejam abrangidos pelo estatuto do gestor público (previsto no DL 71/2007). Para além disso, qualificam-se ainda como gestores, “*os responsáveis de estabelecimento estáveis de entidades não residentes*”⁴¹.

Ainda que não seja clara a interpretação da Administração Fiscal sobre este assunto, é legítimo concluirmos que o conceito de gestor abrange as pessoas que sejam responsáveis pelo futuro da sociedade e pela tomada de decisões ao nível de topo. Isto significa que um gestor tem funções muito semelhantes às de um administrador ou gerente, pese embora não faça parte, formalmente, dos órgãos sociais desta entidade.

Em suma, o gestor é “*alguém que desenvolve os planos estratégicos e operacionais que entende ser os mais eficazes para atingir os objectivos propostos, que concebe as estruturas e estabelece as regras, políticas e procedimentos mais adequados aos planos desenvolvidos e, por fim, implementa e coordena a execução desses planos através de um determinado tipo de comando e de controlo*”⁴².

Para além do disposto na alínea a), estão sujeitos a tributação autónoma, **à taxa de 35%**, os:

- b) “*Os gastos ou encargos relativos a **bónus** 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*”.

⁴¹ D’Almeida, Joana Cunha (2010), *Gratificações por Aplicação de Resultados – O novo referencial contabilístico e a tributação autónoma em IRC*, Lisboa, 2010, pág. 4

⁴² *Idem*, pág. 5.

Assim, para que haja incidência a tributação autónoma é fundamental que sejam cumpridas as seguintes condições:

- Pagamento de bónus e outras remunerações variáveis a;
- Gestores, administradores ou gerentes;
- Cujo valor seja superior a 25 % da remuneração anual; e
- Montante superior a € 27.500.

No entanto, a tributação autónoma referida na alínea b), relativa a bónus ou remunerações pagas a gestores, administradores ou gerentes, **não será aplicável se:**

- O pagamento for diferido em mais de 50%;
- Por um período mínimo de 3 (três) anos; e
- Estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade, neste período.

Apesar de ser um pouco confuso e extenso o conteúdo da alínea b), do n.º 13, do art. 88.º do CIRC, merecem especial destaque os seguintes conceitos, uma vez que ainda não foram objecto de análise neste trabalho:

- a. “Outras remunerações variáveis”;
- b. “Desempenho positivo da sociedade”

No primeiro caso, verificamos que no art.º 2.º do CIRS, consideram-se como rendimentos de trabalho dependente todas as remunerações pagas ou colocadas à disposição do seu titular, resultantes da relação laboral existente, designadamente ordenados, salários, gratificações, comissões, prémios, entre outros.

Em sede de legislação laboral, nos artigos 258.º e 260.º do Código do Trabalho, constatamos que integram o conceito de remuneração variável, “as gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pela entidade empregadora, devidas por força do contrato de trabalho, ou que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam considerar-se como elemento integrante da retribuição”, bem como as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa, atribuídos com carácter de regularidade, quer o montante seja fixo ou variável.

Nos termos acima referidos, concluímos que o conceito de bónus e outras remunerações variáveis incluem todas as formas de remuneração previstas no Código do IRS, tais como, os prémios anuais de desempenho, as gratificações por participação nos lucros (vulgarmente conhecidas por gratificações de Balanço), e quaisquer outras remunerações variáveis.

Quanto ao “desempenho positivo da sociedade”, não detectamos na legislação fiscal qualquer referência esta expressão, pelo que só nos resta recorrer à doutrina Contabilística.

Conforme resulta dos § 12 e 19 da Estrutura Conceptual do SNC, um dos objectivos das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca do desempenho financeiro de uma entidade. Acresce que é através da demonstração de resultados que se obtém esta informação. Por fim, no § 68 vem expressamente que o “lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho”.

Em suma, podemos assumir que quando o legislador fala em desempenho positivo da sociedade, quer isto significar resultado líquido do período, positivo.

Contudo, permanecem alguns dúvidas relacionadas com o significado de algumas expressões contidas, na parte final da alínea b) do n.º 13.º do art.º 88.º do CIRC, designadamente:

- Será que a tributação autónoma incide sobre a parcela do bónus ou remuneração que excede os limites (€ 27.500), ou sobre a totalidade?

No que diz respeito ao valor sujeito a TA, somos da opinião de que a TA incide sobre a totalidade do bónus ou remuneração, quando este seja de montante superior a € 27.500, uma vez que, se legislador apenas quisesse tributar o excedente, o teria referido expressamente⁴³.

A forma como foi redigida esta norma não nos parece que seja muito justa, dado que dois bónus, de montantes muito semelhantes, atribuídos a gestores, administradores ou gerentes, implicam tributação muito díspares.

Ora vejamos um exemplo:

A FICTÍCIA S.A. pagou, em 2011, aos seus dois administradores, os seguintes bónus;

- a) José recebeu um bónus de € 28.500, que corresponde a 30% da sua remuneração anual;
- b) João recebeu um bónus de € 26.500, que corresponde a 30% da sua remuneração anual.

Como os bónus foram pagos na totalidade no ano de 2011, ambos ficam, à partida, sujeitos a tributação autónoma de 35%. No entanto, como o bónus auferido pelo João é inferior a €26.500, não fica sujeito a TA. O mesmo não se verifica com o bónus do José, sendo tributado, na totalidade a 35% e não apenas o excedente, ou seja, € 1.000.

⁴³ A título de exemplo, vide o n.º 2 do art.º 87.º do CIRC.

Cálculo da tributação autónoma:

- € 28.500,00 x 35% = € 9.975,00 (sobre a totalidade).
- € 1.000 x 35% = € 350,00 (sobre o excedente)

Em suma, a diferença entre tributar a totalidade ou apenas o excedente é colossal, o que demonstra, uma vez mais, a injustiça fiscal das tributações autónomas.

É de referir ainda que na Lei do OE para 2010, no art. 90.º, foi criada uma **tributação autónoma excepcional sobre o sector financeiro**, de **50%**, que incide sobre: os bónus ou remunerações variáveis, pagos ou apurados em 2010; por instituições de crédito e sociedades financeiras; atribuídas a administradores e gerentes, quando estes representem mais de 25% da remuneração anual, e tenham um montante superior a €27.500.

Em síntese:

Tabela 14 – Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a Gestores, Administradores e Gerentes

| GASTOS OU ENCARGOS COM (requisitos cumulativos): | CIRC | TA NORMAL | TA AGRAVADA |
|--|--------------------------|----------------------|------------------------|
| <u>Indemnizações ou quaisquer compensações relativas a:</u> Cessação de funções de gestor, administrador ou gerente Ou Rescisão de um contrato antes do termo Qualquer que seja a modalidade de pagamento | art. 88.º, n.º 13, a) | 35% | 45% |
| <u>Bónus e outras remunerações variáveis pagas a:</u> Gestores, administradores ou gerentes; e Represente mais de 25 % da remuneração anual; e Valor superior a € 27.500. Excepto se: Mais de 50% do pagamento diferido por mais de 3 anos; e Desempenho positivo da sociedade ao longo desse período. | art. 88.º, n.º 13, b) | 35% | 45% |
| <u>Bónus ou remunerações variáveis (sector financeiro):</u> Pagos ou apurados em 2010, a gerentes e administradores Por instituições de crédito e sociedades financeiras, e Represente mais de 25 % da remuneração anual; e Valor superior a € 27.500. | art. 90.º OE 2010 | 50% | - |

Fonte: Elaboração própria

Nota: A taxa agravada de 45%, relativa aos bónus e remunerações variáveis, apenas será aplicável se a entidade pagadora obtiver prejuízo fiscal, mas resultado contabilístico positivo, uma vez que está condicionada ao “desempenho positivo da sociedade”.

Doutrina e Jurisprudência aplicável:

- Circular n.º 9//2011, de Maio – Gastos relativos a participação nos lucros, da DSIRC:

Vem esclarecer que os gastos relativos a participação nos lucros de uma entidade devem, regra geral, ser reconhecidos como “Gastos com o Pessoal”, do período a que dizem respeito, desde que exista uma estimativa fiável do seu valor. Caso contrário deverá ser reconhecida uma variação patrimonial negativa, dedutível fiscalmente, no período da deliberação.

- Gratificações p/ aplicação de resultados – O novo referencial contabilístico e a tributação autónoma em IRC, de Joana Cunha d’ Almeida, Lisboa, Novembro 2010 :

Este artigo visa despertar e alterar os contribuintes para o tratamento fiscal que deverá ser aplicado às gratificações por aplicação de resultados, tendo em conta as tributações autónomas e o regime contabilístico relacionados.

- Tributação autónoma sobre bónus de gestores, administradores e gerentes... um cálculo quase impossível, de Marta Brito, Jornal de Negócios, Lisboa, Fevereiro 2011:

A autora alerta para a dificuldade inerente ao cálculo das tributações autónomas sobre os bónus de gestores, administradores e gerentes, bem como das elevadas taxas aplicadas. Para além disso, apresenta algumas definições para os conceitos apresentados na norma da tributação autónoma.

4.8 Contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social

No entendimento do Dr. Abílio Sousa⁴⁴, a única tributação autónoma não incluída no Código do IRC, diz respeito às contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social, constante no artigo 18.º do EBF⁴⁵.

De facto, nas instruções de preenchimento da D.R. Modelo 22 de IRC, referente ao Campo 365 “Tributações Autónomas” - Quadro 10, é possível encontrar uma referência à tributação autónoma constante no art. 18.º do EBF (anterior art. 15.º).

Nos termos do n.º 1 do art. 18.º do EBF, beneficiam de isenção de IRS, as importâncias dispendidas pelas entidades patronais, com contratos que garantam exclusivamente benefícios de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, dos seus colaboradores, desde que sejam respeitados os requisitos previstos nos n.º 4 a 6, do art. 40.º do CIRC.

Caso não sejam cumpridos os requisitos acima mencionados, isto implica (cfr. disposto no n.º 2 do art. 18.º do EBF):

- Para a empresa, uma **tributação autónoma, à taxa de 40%**, sobre as contribuições efectuadas (que beneficiaram da isenção de tributação em sede de IRS) no período do incumprimento, bem como nos dois períodos anteriores;
- Para o colaborador beneficiário, **a perda de isenção de IRS** e o consequente englobamento como rendimento de categoria A (trabalho dependente), no ano em que ocorrer o facto extintivo, da totalidade das importâncias que beneficiaram da isenção, acrescidas de 10%, por cada ano ou fracção, decorrido desde que as respectivas contribuições tiverem sido efectuadas.

Em síntese, em determinadas circunstâncias, as entidades patronais ficam sujeitas a uma taxa de TA de 40%, que incide sobre as contribuições efectuadas para regimes de segurança social.

Uma vez que esta taxa de tributação autónoma não resulta do disposto no art. 88.º do CIRC, não fica sujeita ao agravamento de 10%, previsto no n.º 14 do art. 88.º do CIRC. No entanto, se for devida, deve ser adicionada ao campo 365 do Quadro 10 da D.R. Mod. 22 de IRC.

⁴⁴ Vide Sousa, Abílio (2011), *IRC – Aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas*, OTOC-EVE 0311, 2011, pág. 153

⁴⁵ Corresponde ao anterior artigo 15.º do EBF, que se encontrava em vigor previamente à republicação do CIRC.

5. Impacto fiscal das Tributaçãoes Autónomas

Neste capítulo procuramos demonstrar, de forma quantitativa, a importância das TA no seio das receitas fiscais, e por conseguinte, na economia Portuguesa, no período entre 2005-2010.

5.1 Peso das Tributaçãoes Autónomas nas Receitas Fiscais

Nos últimos anos tem-se acentuado o estudo e análise das receitas fiscais, dada a crescente necessidade dos Estados em financiar as suas despesas. Por um lado, as receitas provenientes dos impostos directos, por outro, os impostos indirectos.

Ainda que as tributaçãoes autónomas de IRC, tenham um valor diminuto, se comparadas com o IVA, o IRS e o IRC, nos últimos anos o valor de receitas fiscais resultantes das TA têm vindo a aumentar, de forma exponencial, conforme exposto na seguinte tabela:

Tabela 15 – Evolução das Receitas Fiscais, período 2005-2010

(Valores em milhões de euros)

| Rúbrica/Anos | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|----------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Receitas Fiscais | 35.476 | 38.189 | 41.080 | 35.596 | 30.653 | 32.290 |
| Impostos Indirectos | 18.917 | 20.016 | 20.875 | 20.291 | 17.164 | 18.721 |
| IVA | 11.672 | 12.401 | 13.196 | 13.428 | 10.883 | 12.146 |
| Impostos Directos | 11.519 | 12.611 | 14.763 | 15.305 | 13.489 | 13.569 |
| IRS | 7.753 | 8.233 | 9.051 | 9.334 | 8.951 | 8.937 |
| IRC | 3.721 | 4.333 | 5.689 | 5.952 | 4.540 | 4.592 |
| Tributação Autónoma (IRC) | 198 | 205 | 220 | 366 | 371 | N.D. |

Fonte: DGCI / DGITA e Conta Geral do Estado 2007 e 2010

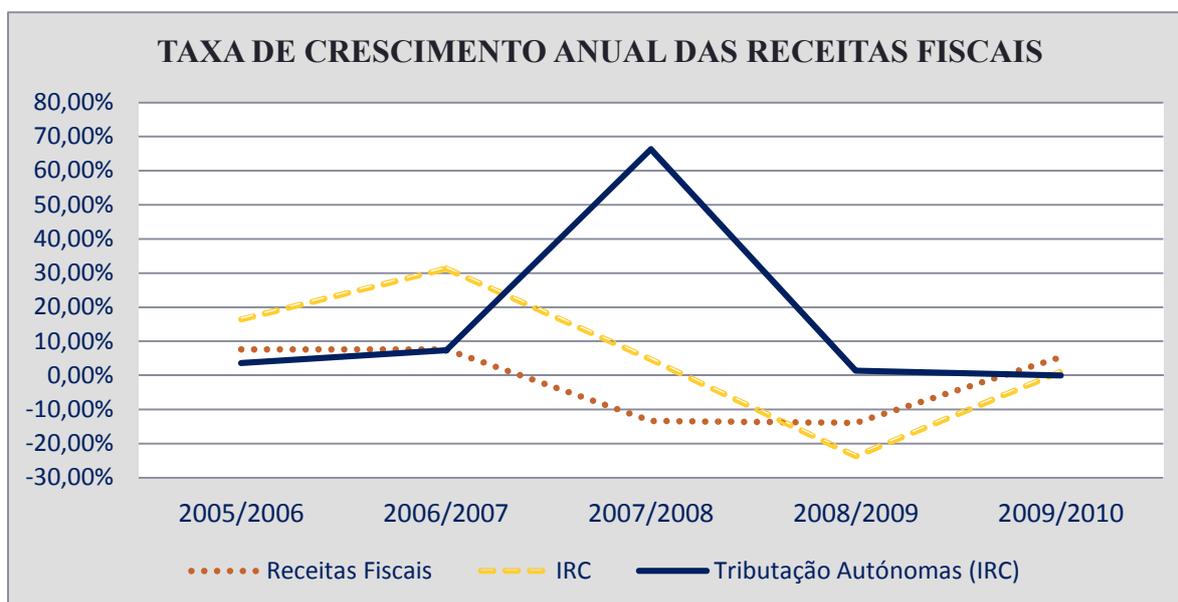
Tendo em conta a evolução das receitas fiscais no período entre 2005-2010, constatamos que o ano de 2007 foi o que permitiu arrecadar mais receita fiscal (cerca de € 41.080 milhões).

No que diz respeito aos impostos que mais receita proporcionaram ao longo deste período, são de realçar o IVA, o IRS e o IRC (por esta ordem de representatividade), que no seu conjunto, representaram, pelo menos, 65% do total das receitas fiscais.

Relativamente ao valor cobrado a título de tributações autónomas de IRC⁴⁶, estas têm mantido uma evolução crescente desde 2005, ainda que este crescimento tenha sido mais acentuado no ano 2008 (aumentou cerca de 66%, comparativamente a 2007), como reflexo da produção de efeitos, desde o início do ano de 2008, da Lei n.º 64/2008, de 5 Dezembro.

Com as alterações introduzidas nas TA, é de esperar um aumento significativo das receitas fiscais referentes às TA, em 2011, em proporções semelhantes às alterações de 2008.

Gráfico 1 – Taxa de crescimento anual das Receitas Fiscais



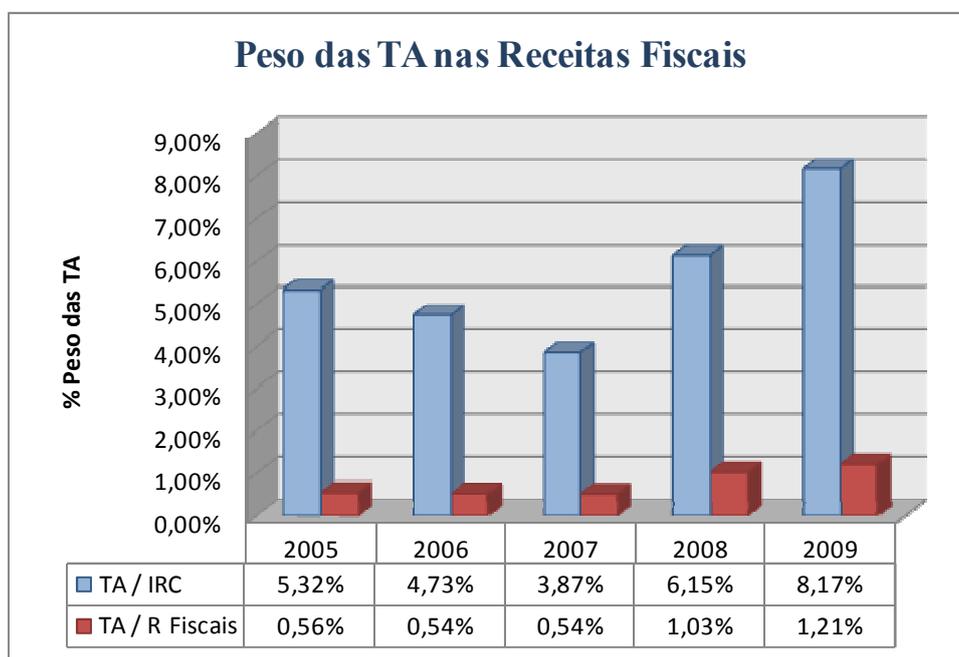
Se observarmos a taxa de crescimento anual das receitas fiscais totais, verificamos que as tributações autónomas mantiverem sempre um crescimento positivo, contrariamente ao que se verificou com o IRC e as receitas fiscais totais, pelo que podemos assumir que as tributações autónomas têm um comportamento independente da evolução do IRC.

Por conseguinte, as tributações autónomas representam pouco mais de 1% das receitas fiscais, ainda que nos últimos 5 anos, o peso destas quase que triplicou, ou seja, passaram de 0,56% em 2005, para 1,21% em 2009.

⁴⁶ Apenas foi considerado o valor das tributações autónomas cobradas através da Modelo 22 de IRC, uma vez que não existem dados estatísticos referentes às tributações autónomas de IRS.

Para o ano de 2010, não foram publicados os dados estatísticos relativos à D.R. Modelo 22 de IRC de 2010.

Gráfico 2 – Peso das Tributações Autónomas nas Receitas Fiscais



No que concerne ao peso das TA no IRC, estas também registaram uma evolução positiva, na medida em que cresceram de 5,32% em 2005, para 8,17% no ano de 2009. Nos próximos anos, é expectável que o peso das TA possa aumentar, fruto das alterações introduzidas e da desaceleração de economia portuguesa.

5.2 Impacto da TA na Taxa Efectiva de IRC

A taxa nominal de IRC, prevista no art. 87.º do CIRC, varia entre os 12,5% (na parte da matéria colectável até € 12.500), e os 25%⁴⁷ (aplicada à matéria colectável superior a €12.500).

No entanto, verificamos muitas vezes que a taxa efectiva de IRC é diferente (superior ou inferior) da taxa nominal. Tal acontece porque existem mecanismos como os benefícios fiscais ou a tributações autónomas, que reduzem ou aumentam, respectivamente, o IRC.

Mas como se calcula a taxa efectiva de IRC?

⁴⁷ Está previsto, na Lei do Orçamento de Estado para 2012, a revogação da taxa inferior de 12,5%, passando a existir uma taxa única de 25%, que incide sobre a totalidade da matéria colectável.

Segundo dados estatísticos recolhidos no Portal das Finanças, relativos à D.R. Modelo 22, a Taxa Efectiva de IRC (TEIRC) é obtida através da seguinte fórmula:

$$\text{TEIRC} = [\Sigma \text{IRC Liquidado} + \Sigma \text{Tributações Autónomas}] : [\Sigma \text{Mat. Colectável} + \Sigma \text{Benefícios Fiscais}]$$

Ora, com taxas de TA que chegam a atingir os 80%, em algumas circunstâncias, acaba por ser normal que a taxa efectiva ultrapasse a taxa nominal de IRC, de 25%.

Vejamos alguns exemplos:

Considerando que uma entidade enquadrada no regime geral e sujeita a uma taxa única de IRC de 25%, obteve um resultado antes de impostos de € 100.000. Para simplificar adoptou-se como pressuposto que não ocorreram correcções ao lucro tributável, nem houve lugar a pagamentos por conta ou especiais por conta, e a taxa de derrama era de 0%. Note que apenas variam os valores dos benefícios fiscais e das tributações autónoma, nos seguintes exemplos:

| Cenário 1 | |
|--------------------------------------|------------|
| Resultado antes de Imposto (RAI) | 100.000 € |
| Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal) | 100.000 € |
| Matéria Colectável | 100.000 € |
| Taxa IRC | 25% |
| Colecta | 25.000 € |
| Benefícios Fiscais | 0 € |
| IRC Liquidado | 25.000 € |
| Tributações Autónomas | 0 € |
| IRC a Pagar/Recuperar | 25.000 € |
| TEIRC | 25% |

| Cenário 2 | |
|--------------------------------------|------------|
| Resultado antes de Imposto (RAI) | 100.000 € |
| Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal) | 100.000 € |
| Matéria Colectável | 100.000 € |
| Taxa IRC | 25% |
| Colecta | 25.000 € |
| Benefícios Fiscais | 10.000 € |
| IRC Liquidado | 15.000 € |
| Tributações Autónomas | 10.000 € |
| IRC a Pagar/Recuperar | 25.000 € |
| TEIRC | 23% |

Assim, torna-se evidente que à medida que os benefícios fiscais aumentam, a TEIRC diminui, e quanto as tributações autónomas aumentam, a TEIRC aumenta. No entanto, constatamos que os benefícios fiscais influenciam mais a TEIRC, pois para um valor semelhante de benefícios fiscais e de TA, verificamos que a TEIRC (23%) fica inferior à taxa nominal de IRC, de 25% (*vide* cenário 2).

| Cenário 3 | |
|--------------------------------------|------------|
| Resultado antes de Imposto (RAI) | 100.000 € |
| Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal) | 100.000 € |
| Matéria Colectável | 100.000 € |
| Taxa IRC | 25% |
| Colecta | 25.000 € |
| Benefícios Fiscais | 0 € |
| IRC Liquidado | 25.000 € |
| Tributações Autónomas | 10.000 € |
| IRC a Pagar/Recuperar | 35.000 € |
| TEIRC | 35% |

| Cenário 4 | |
|--------------------------------------|------------|
| Resultado antes de Imposto (RAI) | 100.000 € |
| Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal) | 100.000 € |
| Matéria Colectável | 100.000 € |
| Taxa IRC | 25% |
| Colecta | 25.000 € |
| Benefícios Fiscais | 0 € |
| IRC Liquidado | 25.000 € |
| Tributações Autónomas | 15.000 € |
| IRC a Pagar/Recuperar | 40.000 € |
| TEIRC | 40% |

Por sua vez, nos cenários 3 e 4, constatamos que ao aumentar a tributação autónoma (sem benefícios fiscais), a TEIRC dispara para taxas de 35% e 40%, quase o dobro da taxa nominal de IRC.

Tendo em conta o actual regime das TA, é expectável que as taxas efectivas de IRC, para os períodos de 2011 e seguintes, aumentem de forma significativa.

5.3 Número de D.R. Modelo 22 DE IRC com prejuízo fiscal

O regime das TA anterior às alterações introduzidas pelo OE 2011, já previa uma tributação mais agravada quando os sujeitos passivos apresentassem prejuízo fiscal. No entanto, esta taxa mais agravada apenas era aplicada às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que excedessem o limite fiscalmente aceite e desde que os SP registassem prejuízo fiscal nos dois períodos anteriores, de forma consecutiva.

Ora, a actual legislação prevê uma taxa agravada de 10%, aplicável a todos os factos tributários previstos no art. 88.º, e a sua aplicação apenas depende do facto do SP registar prejuízo fiscal no próprio período, o que facilita a sua aplicação.

Assim sendo, importa conhecer alguns dados estatísticos relativo ao número de sujeitos passivos de IRC que apresentaram prejuízo fiscal (ou resultado tributável negativo) nos últimos anos:

Tabela 16 – Número de D.R. Modelo 22 de IRC c/ Prejuízo Fiscal

| Ano | N.º Total Declarações | Declarações Modelo 22 de IRC | | | | | | D.R. Mod. 22 c/ Trib. Autónomas |
|------|-----------------------|------------------------------|-----|--------------------------|----|--------------------|-----|---------------------------------|
| | | C/ Lucro Tributável | | C/ Resultado Fiscal Nulo | | C/ Prejuízo Fiscal | | |
| 2005 | 360.299 | 225.466 | 63% | 22.278 | 6% | 112.555 | 31% | 149.965 |
| 2006 | 373.021 | 225.371 | 60% | 24.781 | 7% | 122.869 | 33% | 157.296 |
| 2007 | 379.772 | 228.189 | 60% | 23.900 | 6% | 127.683 | 34% | 162.438 |
| 2008 | 388.958 | 218.954 | 56% | 29.080 | 7% | 140.924 | 36% | 163.899 |
| 2009 | 390.498 | 211.383 | 54% | 32.409 | 8% | 146.706 | 38% | 161.240 |

Como decorre da tabela supra, o número de D.R. Mod. 22 de IRC submetidas tem vindo a aumentar de forma ligeira (cerca de 8%), no período entre 2005 e 2009. Contudo, cerca de um terço destas declarações correspondem a prejuízos fiscais (em 2009 foi de 38%).

O elevado número de prejuízos fiscais que as entidades apresentam e o agravamento de 10% das taxas de tributação autónoma, poderão, por si só, resultar num acréscimo significativo de receitas fiscais.

De realçar que o número de D.R. Modelo 22 de IRC com tributações autónomas, também, aumentou ligeiramente nos últimos anos. Ainda assim, pudemos verificar que no período entre 2005 e 2009, as receita fiscais provenientes de tributações autónomas quase que duplicaram, facto este que não se deveu ao aumento de declarações entregues, mas sim ao aumento das taxas de TA.

6. Como reduzir o impacto das tributações autónomas

Tendo em conta o quadro legal das tributações autónomas, entendemos que a melhor forma de “poupar”, ou atenuar o impacto destas no IRC, é evitá-las, ou seja, disciplinar os consumos ou gastos das entidades.

Ao nível das despesas não documentadas, julgamos que o aumento do zelo e disciplina por parte dos responsáveis das empresas e dos técnicos de contabilidade poderá resultar, directamente, numa redução dos factos tributários que originam despesas não documentadas.

Quanto às viaturas, podemos elencar alguns exemplos de situações ou gastos sobre os quais não incidem tributações autónomas, ou incidem a taxas mais reduzidas, designadamente:

- Incentivar a compra de viaturas movidas a energia eléctrica ou de mercadorias;
- Incentivar a compra de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valores de aquisição inferiores aos limites fiscalmente aceites;
- Depreciar as viaturas por prazos mais longos, i.e. aumentar a vida útil;
- Utilizar o método do valor residual, na mensuração das viaturas;
- Incentivar o uso de viatura própria dos colaboradores e o respectivo pagamento dos Km's percorridos.
- Dar primazia à aquisição de viaturas ligeiras de passageiros no âmbito do IRS, ou seja, enquanto empresário em nome individual, com contabilidade organizada, em detrimento da aquisição destas viaturas através de entidades sujeitas a IRS.

No que se refere aos bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes, devem ser revistos os montantes pagos, bem como o prazo de pagamentos.

Por sua vez, deve-se evitar os pagamentos a entidades que constem na lista dos países, territórios ou regiões com regimes fiscais privilegiados, claramente mais favoráveis, ou caso não seja possível, deve-se procurar justificar, do ponto de vista económico, a necessidade de tais pagamentos.

Ainda que muitas das sugestões apresentadas, não sejam exequíveis, por motivos diversos, julgamos ser possível diminuir a factura fiscal relativa às TA, através de um planeamento fiscal lícito, que privilegia gastos e consumos sustentáveis do ponto de vista monetário.

7. Perspectivas futuras

Tendo em conta o cenário político, financeiro e económico, que se vive em Portugal, é expectável que possam surgir novas reformas fiscais, tendo em vista a atracção de investimento estrangeiro para Portugal, bem como o aumento das receitas fiscais e/ou a diminuição da despesa pública.

Neste sentido, merecem nota de destaque, por versarem sobre medidas fiscais com interesse para o nosso trabalho, os seguintes documentos: (i) Memorando de Entendimento entre o Governo Português e a *Troika* (Comissão Europeia, Banco Central Europeu e o FMI); (ii) Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012; e (iii) Plano Estratégico de Combate e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014.

No que diz respeito ao Memorando da *Troika*, foi acordado, um aumento das regras de tributação das viaturas das empresas, o que poderá resultar num novo agravamento das taxas de tributações autónomas ou numa redução do valor fiscalmente aceite.

Relativamente à Proposta de Lei do OE para 2012, está previsto um alargamento das taxas de tributação autónoma às entidades que auferirem rendimentos sujeitos ao imposto especial do jogo, pelo que estas entidades ficam sujeitas à taxa, de TA, de 70%, aplicável às despesas não documentadas. A proposta de lei contempla ainda um “alargamento” da base de incidência do art. 65.º do CIRC “Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado”, na medida em que as importâncias pagas ou devidas a “Paraísos Fiscais”, de forma indirecta através de mandatários, fiduciários ou outras pessoas com as quais existam relações especiais, passam a não ser dedutíveis fiscalmente e sujeitas a TA.

Por fim, no plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais é dada especial atenção aos paraísos fiscais, quer através do aumento das taxas incidentes sobre os rendimentos de e para os paraísos fiscais, quer através do aumento da fiscalização.

Uma vez que o sector automóvel é um dos principais visados do regime das tributações autónoma, conforme explicamos anteriormente, julgamos ser pertinente apresentar alguns dados sobre o mesmo. Segundo dados publicados pela Associação Automóvel de Portugal, as vendas de automóveis ligeiros de passageiros, no período entre Janeiro a Outubro de 2011, diminuíram cerca de 25%, comparativamente com o período homólogo de 2010.

Face ao exposto, somos da opinião de que não deverão ocorrer mudanças substanciais no regime das TA, num futuro breve, dado que as tributações autónomas já atingem taxas elevadas e ainda não se conhecem os resultados das alterações introduzidas pelo OE 2011.

8. Conclusão

As tributações autónomas foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa, no extinto Código Industrial e posteriormente nos Códigos dos Impostos sobre os Rendimentos (IRS e IRC) e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, situação que se mantém hoje em dia.

No que concerne ao motivo pelo qual foram criadas as tributações autónomas, num primeiro momento, visavam sobretudo penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal, i.e., gastos efectuados na vida particular, que facilmente podem ser imputados aos sujeitos passivos. Mais recentemente, sobretudo a partir de 2008, tem-se verificado um aumento significativo das taxas de TA, bem como um aumento da incidência das mesmas, o que tem proporcionado um aumento da receita fiscal.

No entanto, a adição e manutenção das tributações autónomas no CIRS e CIRC não tem sido pacífica, pois estas incidem sobre despesas ou gastos e não sobre os rendimentos ou lucro real dos sujeitos passivos, tal como consta nas normas de incidências dos referidos impostos.

Assim, é possível afirmar que as tributações autónomas reúnem características de imposto, pois são exigidas aos sujeitos passivos de forma unilateral, sem que exista uma contraprestação directa. Acontece que as TA estão incluídas nos impostos directos, mas reúnem características de impostos indirectos, pois incidem sobre despesas, motivo pelo qual não concordamos com a sua manutenção nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento.

No que diz respeito aos regime da TA previsto Código do IRS, foi possível concluir que este é muito menos oneroso para os sujeitos passivos, comparativamente com as TA previstas no CIRC. A diferença entre os regimes reside, fundamentalmente, no facto de o legislador na ter adoptado no CIRS as alterações referentes ao aumento das taxas nominais, bem como das regras relativas à base de incidência das TA, preconizadas no Lei do OE 2011, contrariamente ao verificado no CIRC. É de realçar ainda que passou a estar prevista no art. 88.º do CIRC, uma taxa agravada de 10%, que será adicionada às restantes taxas, sempre que o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal, no período em que reconhece os gastos.

Neste sentido, analisamos em pormenor os sete tipos de tributações autónomas enunciadas no Código de IRC, tendo em conta o seu enquadramento fiscal e as taxas aplicáveis (as quais variam entre os 5%, mínimo, no caso das ajudas de custo e compensação pelos quilómetros percorridos em viatura própria, e os 80%, máximo, relativamente às despesas não documentadas).

Apesar da diversidade de tributações autónomas e respectivas taxas aplicáveis, patentes no sistema fiscal Português, existem algumas que, devido à sua abrangência e recentes alterações, mereceram uma análise mais detalhada. Referimo-nos aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Ora, as taxas de TA aplicáveis aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas variam entre 10% e 20%, consoante o valor de aquisição destas ser inferior ou superior ao limite fiscalmente aceite, respectivamente. A estas taxas acrescem 10%, no caso de o sujeito passivo ter prejuízo fiscal. Acresce que as taxas passam a incidir sobre todos os gastos suportados, independentemente de serem aceites fiscalmente. Estas alterações irão exigir aos sujeitos passivos um maior planeamento fiscal, lícito, na medida em que passam a ser fundamentais as políticas e estimativas contabilísticas adoptadas por cada entidade.

Por sua vez, deparamo-nos com algumas dificuldades ao nível da doutrina e jurisprudência, directamente, relacionadas com as tributações autónomas, dado que este tema não tem sido muito analisado pela comunidade científica, bem como pelos sujeitos passivos. Tal facto poderá dever-se ao facto das TA não terem, até 2010, grande impacto na taxa efectiva de IRC, e ainda ao reduzido impacto destas nas receitas fiscais totais.

Atendendo ao regime actual das TA, que nos parece ser bastante oneroso e injusto fiscalmente, para os sujeitos passivos, não existe, à partida, grande margem para futuros aumentos das taxas, tendo em conta a crise económica e financeira que assola Portugal.

Bibliografia

Literatura:

Borges, António; Rodrigues, José Rodrigues e Rodrigues, Rogério (2010), *Elementos de Contabilidade Geral*, Lisboa, Áreas Editora, 25ª Edição.

Carlos, A. Fernando Brás (2008), *Impostos: Teoria Geral*, Coimbra, Almedina.

Carlos, A. Fernando Brás; Abreu, Irene; Durão, João R. e Pimenta, Maria Emília (2010), *Guia dos Impostos em Portugal 2010*, Lisboa, Quid Júris.

D' Oliveira, Teresa (2007), *Teses e Dissertações: Recomendações para a elaboração e estruturação de trabalhos científicos*, Lisboa, RH Editora.

Guerreiro, A. Barros Lima; Mateus, J. Silvério Dias; Freitas, Leonel Corvelo de [et. al.] (2008), *Guia do Fisco 2008*, Lisboa, INFORFI.

Neto, Abílio (2009), *Novo Código do Trabalho e Legislação Complementar – Anotados*, Lisboa, Coimbra Editora.

Santos, J. Albano (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Universidade Técnica de Lisboa.

Sousa, Abílio (2011), *IRC e aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas*, Manual da OTOC – EVE 0311, 2011.

Xavier, Alberto (1981), *Manual de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa.

Imprensa:

Azevedo, Domingos De, *Tributação autónoma subverte princípios do IRC*, suplemento da revista Vida Económica n.º 1323 – Contabilidade e Empresas – Dezembro, 2009.

Brito, Marta, (2011) *Tributação autónoma sobre bónus de gestores, administradores e gerentes... um cálculo quase impossível*, Jornal de Negócios, 24 de Fevereiro.

D' Almeida, Joana Cunha, (2010) *Gratificações por Aplicação de Resultados – O novo referencial contabilístico e a tributação autónoma em IRC*, 40.^a Edição da Revista Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal do Instituto Superior de Gestão, 20 de Julho.

Franco, Paula, (2008) *Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo*, Revista OTOC n.º 96, Março de 2008.

Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha, (2003) *As Despesas de Representação (POC e CIRC)*, Revista Revisores & Empresas n.º 21, Março.

Legislação - Normativos

Aviso n.º 15652/2009, de 07/07 – Estrutura Conceptual do SNC.

Aviso n.º 15655/2009, de 07/07 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do SNC.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09 – Regime Regulamentar das Depreciações e Amortizações.

Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04 - O regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 192/2005, de 07/11 - Alterações introduzidas aos Códigos do IRS e do IRC e ao Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-lei n.º 71/2007, de 27/03 - Aprova o Estatuto do Gestor Público.

Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 – Lei do Orçamento do Estado para 2004.

Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 - Lei do Orçamento do Estado para 2002.

Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 - Reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais.

Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 – Lei do Orçamento do Estado para 2003.

Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 - Lei do Orçamento do Estado para 2010.

Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 - Lei do Orçamento do Estado para 2011.

Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 - Lei do Orçamento do Estado para 2005.

Lei n.º 64/2008, de 05/12 - Aprova medidas fiscais anticíclicas, alterando os Códigos do IRS, IRC, IMI e EBF e elevando para o dobro a taxa de tributação autónoma relativas às despesas de representação e encargos c/ viaturas ligeiras de passageiros, com efeitos desde 01/01/2008.

Portaria n.º 1011/2009, de 09/09 - Aprova o Código de Contas do SNC.

Portaria n.º 150/2004, de 13/02 - Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis.

Portaria n.º 292/2011, de 08/11 – Revisão e actualização da lista constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Portaria n.º 467/2010, de 07/07 - Define o custo de aquisição ou o valor de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mista.

Acórdãos

Acórdão n.º 371/2007, do STA, de 17/10/2007 – Tributação Autónoma relativa a Despesas Confidenciais – Zona Franca da Madeira.

Acórdão n.º 18/2011, Tribunal Constitucional, de 12/01/2011 – Retroactividade Fiscal.

Acórdão n.º 281/2011, do STA, de 06/07/2011 – Retroactividade da Lei Fiscal.

Informações Vinculativas - DGCI

Inf. Vinculativa n.º 1648/2009, Encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas - CIRC, de 16/07/2009.

Inf. Vinculativa n.º 2879/2005, Despesas c/ viaturas e transportes – CIRC, 14/09/2006.

Inf. Vinculativa n.º 3486/2008, Interpretação do conceito “viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal” – CIRC, de 10/03/2009.

Inf. Vinculativa n.º 529/2005, TA das ajudas de custo – CIRC, de 16/11/2005.

Inf. Vinculativa n.º 71/2008, Ajudas de custo - Tributação autónoma – CIRC.

Inf. Vinculativa n.º 816/2011, Limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes do ano de 2010 – CIRC, de 20/05/2011.

Instruções Administrativas - DGCI

Circular n.º 20/2009, de 28/07, DSIRC – Enquadramento fiscal dos encargos c/ aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol.

Circular n.º 24/91, de 19/12, DSIRC – Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mista.

Circular n.º 4/91, de 30/01, DSIRC – Conceito de entidades sujeitas e não isentas de IRC.

Circular n.º 6/2011, de 25/02, DSIRC - Activos Fixos Tangíveis - SNC, CIRC e DR 25/2009.

Circular n.º 9/2011, de Maio, DSIRC – Gastos relativos a participação nos lucros.

Ofício-Circulado n.º 20087, de 15/09/2003, DSBF - Procedimentos a adoptar em caso de pagamentos a não residentes.

Referências retiradas da Internet:

Códigos Tributários (2011), disponíveis em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/ .

Constituição da Republica Portuguesa (2011), disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>.

Conta Geral Estado 2005/2010, disponível em: http://www.dgo.pt/cge/listagem_cges_drs.htm.

Guia do Automóvel - Duração das garantias atribuídas pelas marcas, disponível em: (http://www.guiadoautomovel.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=14&Itemid=55).

Dicionário da Língua Portuguesa (2011), disponível em <http://www.portoeditora.pt/especial/index/documento/DOL>.

Instruções de preenchimento da Declaração Modelo 22 de IRC (2010), disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BAFFC60A-E1B8-4217-89E1-17440629A6BA/0/ManualQ07201104052V.pdf>.

Plano Estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, disponível em: <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/plano-estrategico-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2012-2014>.

Portal das Finanças - Estatísticas Fiscais – Imposto sobre o Rendimento, disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/.

Portal Verbo Jurídico / Revista Digital in Verbis – Ajudas de custo e despesas de transporte para 2011, disponível em: <http://www.inverbis.net/legistica/ajudascustotransporte2011.html>.

Programa de Assistência Financeira “Memorando da *Troika*”, disponível em <http://www.min-financas.pt/informacao-economica/1a-avaliacao-regular-do-programa-de-assistencia-economica-e-financeira/memorandum-of-understanding-on-specific-economic-policy-conditionality1st-update>.

Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2012, disponível em: <http://www.dgo.pt/oe/2012/proposta/Lei/Lei-2012.pdf>.

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf.

Sistema de Normalização Contabilística – SNC (2011), disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/0_new_site/SNC/sitecnc_SNC.htm.

Anexos

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 3 DE IRS

| | | | | | |
|--|---|---|---|---|----------------------------|
|  <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3</p> | 1 | SERVIÇO DE FINANÇAS DA ÁREA DO DOMICÍLIO FISCAL DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Código do Serviço de Finanças 01 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> | 2 | ANO DOS RENDIMENTOS 02 2 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> | RESERVADO À LEITURA ÓPTICA |
|--|---|---|---|---|----------------------------|



| | | | | |
|--|---|---|---|--|
|  <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo C</p> | 1 | RENDIMENTOS DA CATEGORIA B REGIME CONTABILIDADE ORGANIZADA Profissionais, Comerciais e Industriais 01 <input type="checkbox"/> Agrícolas, Silvícolas e Pecuários 02 <input type="checkbox"/> | 2 | ANOS DOS RENDIMENTOS 03 2 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> |
|--|---|---|---|--|



| 10 | | TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE DESPESAS | |
|---|------|------------------------------------|---|
| Despesas não documentadas - art. 73.º, n.º 1, do CIRS | 1001 | . | . |
| Despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos - art. 73.º, n.º 2, alínea a) do CIRS | 1002 | . | . |
| Encargos com automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, com emissões de CO2 inferiores aos limites - art. 73.º, n.º 2, alínea b) do CIRS | 1003 | . | . |
| Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a não residentes - art. 73.º n.º 6, do CIRS | 1004 | . | . |
| Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador - art. 73.º n.º 7 do CIRS | 1005 | . | . |
| Soma (1001 + ... + 1005) | | . | . |

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22 DE IRC

| | | |
|---|---|---|
|  <p>DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS</p> | 0 1 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 1 De ____/____/____ a ____/____/____ 2 |  <p>IR C MODELO 22</p> |
| | 0 2 ÁREA DA SEDE, DIRECÇÃO EFECTIVA OU ESTAB. ESTÁVEL SERVIÇO DE FINANÇAS 1 CÓDIGO | |



10 **CÁLCULO DO IMPOSTO**

| | |
|-----------------------|-----|
| Tributações autónomas | 365 |
|-----------------------|-----|



| | | |
|---|---------------------------|---|
| 11 | OUTRAS INFORMAÇÕES | |
| Total de rendimentos do período | 410 | Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11) |
| Volume de negócios do período | 411 | Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 88.º, n.º 13) |
| Encargos com viaturas [art.º 88.º, n.º 3, al.b)] | 420 | Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º |
| Encargos com viaturas [art.º 88.º, n.º 3, al. a)] | 421 | Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11) |
| Encargos com viaturas [art.º 88.º, n.º 4) | 413 | Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro) |
| Despesas de representação [art.º 88.º, n.º 3) | 414 | 417 |
| Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 88.º, n.º 9) | 415 | 422 |
| | | 416 |
| | | 418 |
| | | 423 Sim ? <input type="checkbox"/> |



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MODELO 22 DE IRC

Tributações Autónomas

- O campo 365 destina-se, nomeadamente, à aplicação das taxas de tributação autónoma referidas no artigo 88.º do CIRC e na alínea b) do n.º 2 do artigo 15.º do EBF.
- Existindo despesas não documentadas e pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, para além da tributação autónoma, devem as mesmas ser acrescidas nos campos 717 e 749, respectivamente, do Quadro 07.
- A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º do CIRC não as desobriga da apresentação da declaração periódica de rendimentos. Existindo despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, devem as mesmas ser quantificadas no campo 365, competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime de transparência fiscal.

11

OUTRAS INFORMAÇÕES

- Nos campos 413, 414, 415, 417, 420, 421 e 422, devem ser indicados os valores que serviram de base ao cálculo das tributações autónomas referidas no n.º 3, 4, 9, 11 e 13 do artigo 88.º do CIRC.

