



Agência Moreira

Soluções Empresariais

Departamento: Auditoria e Fiscalidade

DOCUMENTO DE ANALISE

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS (Sistema Fiscal Português)

Legislação em vigor até final do exercício fiscal de 2024



Pedro Moreira
Consultor

31 de Dezembro de 2024

Rua São João de Deus, nº 72
Edifício D. Sancho I, 1º Sala C - Apartado 524
4764-901 VILA NOVA DE FAMALICÃO



+351 252308330 a 38



+351 252308339



geral@agenciamoreira.pt



www.agenciamoreira.pt

Página 0 de 20

Notas Introdutórias

As tributações autónomas surgem em 1990, pela necessidade de se penalizar certo tipo de despesas avulsas que, muitas das vezes, têm carácter de rendimentos “encapotados”, compensando assim, eventuais evasões fiscais. Por se terem tornado num imposto cada vez mais agressivo e autónomo, que afeta as decisões de investimento por parte das empresas e a competitividade fiscal do país, através de uma metodologia normativa, estuda-se, no presente artigo, a natureza das tributações autónomas e o seu peso nos diversos regimes de tributação do ordenamento jurídico português. Pelas análises estatísticas disponíveis, comprova-se que as tributações autónomas são uma fonte garantida de receita fiscal, cujo impacto é bastante relevante, representando 10% ou mais da receita de IRC, cujo efeito tem sido atenuado pela concessão de benefícios fiscais aos contribuintes. Só será possível diminuir a fatura fiscal no que respeita às tributações autónomas, através de um planeamento fiscal lícito que privilegie gastos e consumos sustentáveis.

Dada a dificuldade em aferir, com segurança, quais as situações que representam fugas ao imposto, quer de entidades particulares como coletivas, a tributação autónoma (TA) foi criada com o propósito de compensar eventuais evasões, sendo mais eficaz do que a desconsideração ou não na dedutibilidade de uma parcela do gasto (Palma, 2012).

Nabais (2015) considera que as TA surgem, para tributar situações suscetíveis de elevado risco de evasão fiscal, todavia, e com o passar dos anos, as situações foram-se diversificando, as taxas de TA aumentando de valor, sendo nos dias de hoje uma nova fonte de receita fiscal. Quanto às situações que retrata, “...no IRC temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais”.

Baseado numa metodologia normativa, assente numa análise crítica e normativa da legislação fiscal Portuguesa, o presente artigo tem como objetivo clarificar o regime destas tributações, particularmente focar a origem, natureza e evolução legislativa das tributações autónomas e o seu peso nos diversos regimes de tributação do ordenamento jurídico português, através de evidências estatísticas.

O artigo, quanto à sua estrutura, inicia-se com uma explicação do fundamento para a criação deste tipo especial de tributação, o tipo de despesas sujeitas, bem como, uma breve síntese das evoluções legislativas em sede de TA. Numa análise prática, comparamos as TA para os regimes de IRC e IRS e o peso do seu agravamento quando o sujeito passivo obtenha prejuízo fiscal. Por fim, avaliamos a importância das TA no sistema fiscal português, através do seu contributo para as receitas fiscais do país e na taxa efetiva de IRC.

A Origem e natureza das tributações autónomas

A tributação autónoma é uma forma de tributação que incide sobre determinados encargos efetuados por sujeitos passivos de IRC (art. 88.º) e IRS (art. 73.º), onde o legislador tinha como principal intenção a de penalizar e evitar certos abusos por parte dos contribuintes, procurando implementar uma certa justiça fiscal.

A este propósito, Sanches (2007) refere que, com as tributações autónomas *“o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar renumerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”*.

No mesmo sentido, Morais (2009) defende que as tributações autónomas surgem como um mecanismo de tentar evitar que “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...), ou que sejam pagas renumerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar o imposto”.

Catarino e Guimarães (2014) entendem que *“os casos previstos nestas normas prendem-se ou, com situações de evasão fiscal ou, com situações de risco em que é difícil de aferir, com segurança, a dedutibilidade do gasto, ou em que poderão ser atribuídos verdadeiros rendimentos sem a correspondente tributação em IRS”*. Esclarecem a título de exemplo que, *“no caso de uma empresa apurar prejuízo fiscal, a não dedutibilidade não redundaria numa tributação efetiva”*.

As tributações autónomas têm assim, uma amplitude diversa e de difícil apreensão, visto que nuns casos são uma mistura de tributação presuntiva de rendimentos eventualmente não declarados ou subdeclarados, do sujeito passivo e / ou de terceiros.

(Silva, 2015)



IRS e IRC

- tributa o rendimento tributável
- Se rendimento tributável = 0 ,
- imposto a pagar = 0



Tributações Autónomas

- Tributa despesas avulsas (rendimentos implícitos)
- Independentemente do resultado tributável

As TA assumem natureza de impostos indiretos e instantâneos, embora estejam formalmente nos Códigos do IRS e do IRC. Como o seu apuramento incide sobre determinadas despesas, e ocorre de forma totalmente independente do imposto sobre o rendimento, estando o contribuinte sujeito a TA, quer tenha ou não lucro tributável no fim do exercício, este imposto distingue-se do IRC que, enquanto imposto direto, periódico, tributa o rendimento (Palma, 2012; Mesquita, 2014; Dourado, 2015).

“Trata-se da tributação de certas situações de facto especiais que são tributadas com uma taxa específica em que, no fundo, o facto tributário é tratado à margem do lucro tributável e que têm lugar quando certos gastos das empresas são transformados, eles próprios, em factos tributários” (Sousa, 2013).

Ferreira (2009) é muito crítico quanto a estas tributações, por considerar que a tributação autónoma tem uma função por si só bastante penalizadora, basta ter em conta que acaba por ser um imposto exercido sobre um rendimento que, de fato, não foi auferido.

Não se conhece qualquer outro país que haja consagrado este tipo de tributação (Araújo e Oliveira, 2014).

Evolução legislativa

O regime das TA tem sido objeto de significativas alterações legislativas, quer ao nível das taxas, quer no âmbito de incidência. Estas modificações têm deturpado o próprio fundamento deste tipo de tributação.

“É evidente que o alargamento e agravamento das tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais” (Nabais, 2015).

As tributações autónomas surgem pelo **Decreto - Lei n.º 192/90 de 9 de junho**, o qual estabelecia que, as “despesas confidenciais ou não documentadas” efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que, possuam ou devam possuir contabilidade organizada, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, para além destas despesas serem consideradas não dedutíveis para efeitos fiscais.

No quadro n.º1 encontram-se as sucessivas revisões que ocorreram em sede de TA, até ao ano 2000, para os sujeitos passivos de IRS e IRC.

Quanto à taxa respeitante às despesas confidenciais ou não documentadas, verificaram-se sucessivos aumentos, e foi no decorrer deste período que se começou a tributar autonomamente, a uma taxa de 6,4% as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.

Quadro n.º1 - Evolução legislativa das TA em CIRC e CIRS até 2000

- Decreto-Lei n.º192/90
- Lei n.º 39-B/94
- Lei n.º 52-C/96
- Lei n.º 87-B/98
- Lei n.º 3-B/2000

A Lei n.º 30-G/2000, 29 de dezembro, foi responsável pela revogação do art. 4.º do DL 192/90, aditando ao Código do CIRS, o art. 75.º e, ao Código do CIRC, o art 69.º-A, determinando o regime das TA, separadamente. Nos quadros n.ºs 2 e 3, confrontam-se as alterações às TA ocorrentes em ambos os regimes de tributação, até à atualidade.

Quadro n.º2 - Evolução legislativa das TA em CIRS a partir de 2000

- Lei n.º30-G/2000
- Lei n.º 109-B/2001
- Lei n.º55-B/2004
- Lei n.º 67.ºA/2007
- Lei n.º64/2008
- Lei n.º83-C/2013
- Lei n.º2/2014
- Lei n.º82-E/2014
- Lei n.º42/2016

Quadro n.º3 - Evolução legislativa das TA em CIRC a partir de 2000

- Lei n.º30-G/2000
- Lei n.º 109-B/2001
- Lei n.º32-B/2002
- Lei n.º107-B/2003
- Lei n.º55-B/2004
- Decreto-Lei n.º 192/2005
- Lei n.º64/2008
- Lei n.º100/2009
- Lei n.º3-B/2010
- Lei n.º55-A/2010
- Lei n.º64-B/2011
- Lei n.º2/2014
- Lei n.º82-C/2014
- Lei n.º82-D/2014
- Lei n.º7-A/2016
- Lei n.º42/2016
- Lei n.º24-D/2022
- Lei n.º82/2023

Fazemos referência também ao Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, que criou um regime opcional de incentivo à reavaliação de certos ativos afetos ao exercício de atividades empresariais, para os sujeitos passivos com contabilidade organizada de IRC e IRS, onde estes “podem optar por reavaliar os elementos do seu ativo fixo tangível e as propriedades de investimento”, mediante algumas condições. Em caso de opção por este regime, é devida uma “tributação autónoma especial” equivalente a 14% do valor da reserva de reavaliação, segundo art. 9.º.

Tipos de tributação autónoma

Ainda que o regime das tributações autónomas esteja previsto quer no Código do IRS, quer no Código do IRC, centraremos a próxima análise apenas no regime da TA previsto no CIRC, isto porque, é um regime mais abrangente e, cujo impacto nas receitas fiscais é mais significativo.

Assim, decompõe-se as TA tendo em conta a sua natureza e respeitando a ordem prevista no artigo 88º, analisa-se as seguintes despesas:

- Despesas não documentadas;
- Encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias¹, motos e motociclos; e encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, movidas a Gás de Petróleo Liquefeito (GPL) ou Gás Natural Veicular (GNV);
- Despesas de representação;
- Importâncias a pagar ou devidas a entidades sedeadas em regimes fiscais privilegiados;
- Encargos com ajudas de custos e compensação pela deslocação em viatura própria;
- Lucros distribuídos a entidades isentas de tributação;
- Indemnizações e bónus pagos a gestores, administradores e gerente;
- Majoração em caso de prejuízo fiscal.

¹ As referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos.

Quadro Resumo de Taxas de Tributação Autónoma (excluindo as viaturas ligeiras de passageiros):

TIPO DE TRIBUTAÇÃO	Taxa Normal (Lucro)	Taxa Agravada (Prejuízo)
Despesas não documentadas – Sujeitos passivos normais	50%	60%
Despesas não documentadas – Sujeitos passivos isentos	70%	80%
Despesas de representação	10%	20%
Despesas pagas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional, que <u>exercam</u> atividade principal de natureza comercial, industrial ...	35%	45%
Despesas pagas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional, que <u>não exercam</u> atividade principal de natureza comercial...	55%	65%
Encargos com ajudas de custo e com compensação por utilização de viatura própria (quilómetros pagos), não faturados a clientes	5%	15%
Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção	23%	33%
Indemnizações ou outras compensações pagas a órgãos de gestão	35%	45%
Bónus e outras remunerações variáveis pagas aos órgãos de gestão superiores a 25 por cento da remuneração anual e a 27 500 euros	35%	45%

Despesas não documentadas

Quanto à TA das despesas não documentadas, Morais (2007) defende que, “compreende-se a violenta penalização fiscal de tais despesas, uma vez que lhes estarão subjacentes pagamentos não declarados pelos respetivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como corrupção.”

Neste caso, a TA tem uma finalidade de repreensão, consequência da violação do dever das despesas terem de estar documentadas, segundo as regras exigidas no CIRC (Dourado, 2015).

Encargos viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos, motociclos e Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, movidas a GPL ou GNV.

Os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias, motos e motociclos, 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 CIRC está relacionado com viaturas.

É também inegável que muitas das empresas necessitem de ter veículos no seu ativo para o desenvolvimento da respetiva atividade, ou porque esta implica deslocações (por exemplo, empresas de distribuição) ou porque podem ser necessários por razões económicas de encontrar novas oportunidades de negócio noutras áreas geográficas. Contudo, existe uma dificuldade clara na aferição de quem realmente tira proveito da utilização destas viaturas, se a empresa ou o colaborador.

A TA recai, então, sobre os variados encargos que a empresa está sujeita, tendo o legislador previsto uma enumeração taxativa², o que não parece a forma mais adequada para definir a incidência de um imposto. Independentemente da dedução ou não dos encargos relacionados com as viaturas, a TA incidirá sobre todos eles.

Quando o custo é dedutível³, “(...) a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação” (Sanches, 2007). Não sendo o gasto dedutível, a TA funciona como uma penalização.

Esta gradação do valor das taxas, consoante o custo de aquisição ou reavaliação, demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de manifestação de riqueza.

Com a Reforma da Fiscalidade Verde, criou-se “incentivos e desagravamento fiscal para veículos com motorizações elétricas, híbridas *plug-in* e veículos movidos GPL ou GNV, com o objetivo de maior adesão a estes veículos ambientalmente mais responsáveis, e também aumentar a sua competitividade económica” Verifica-se assim uma redução significativa das taxas para este tipo de viaturas, e respetivo agravamento para viaturas que utilizem outro tipo de combustível.

² Art. 88.º, n.º5 CIRC – “Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas e alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”.

³ Art. 34.º CIRC e Art. n.º1 da Portaria 467/2010: “Não são aceites como gastos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação que exceda: 29.927,87€, para veículos adquiridos em períodos anteriores a 1 de janeiro de 2010; 40.000 € para veículos adquiridos durante o exercício de 2010;

30.000 € para veículos adquiridos durante o exercício de 2011 (relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica o limite a considerar é de 45.000 €);

25.000 € para veículos adquiridos nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de janeiro de 2012 ou após essa data (relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica o limite a considerar é de 62.500 €)”.

O caso particular dos veículos em Renting (contratos com duração superior a 3 meses):

Através do processo nº. 2011 004399, com despacho do Subdirector-Geral, de 2012/03/30, foi emitida informação vinculativa com especial infoque para qual o valor de aquisição a considerar para efeitos de tributação autónoma relativamente a veículos cedidos ao abrigo deste regime de utilização, referido que:

- ***O “custo de aquisição” a considerar para efeitos de aplicação da taxa de tributação autónoma, bem como para efeitos de determinação das depreciações anuais que seriam dedutíveis, deve ser o preço que o locador considerou para o cálculo da renda (do aluguer) mensal. A esse preço terá de ser adicionado o IVA, uma vez que, não sendo dedutível, constituiria uma componente do custo de aquisição da viatura, ou, dito de outra forma;***

Ora, esta primeira versão parece-nos ter vindo abrir a porta para que os contratos de “Renting” fossem influenciados pela menor tributação autónoma possível, isto é, o valor de financiamento para efeitos de cálculo da renda mensal tendencialmente fosse inferior aos limites dos valores de aquisição a que as diversas taxas de tributação autónoma dizem respeito, o que permitiria a aplicação de uma taxa de tributação autónoma mais competitiva (baixa), sem prejuízo do contrato prever um valor de opção de compra no final que pudesse ser ou não exercido, valor esse, que por consequência não revelasse para efeitos de aquisição no início ou decurso do contrato.

Exemplificando: - Adquiri um veículo a diesel cujo valor normal de aquisição do mesmo seria de 60.000,00 Euros e, por consequência com uma taxa aplicável de tributação autónoma (taxa atual) de 35%, no entanto, ao abrigo desta interpretação inicial da AT, efetivava um contrato de “Renting” sobre um capital de aluguer de 24.999,00 Euros, com opção de compra de 35.001,00 Euros, aplicando apenas uma taxa de tributação autónoma (taxa atual) de 10% (ainda que viesse a exercer a opção de compra, momento em que passaria a aplicar uma nova taxa de tributação autónoma (taxa atual) de 27,50%.

No entanto, através do processo nº. 2012 003690, com despacho do Subdirector-Geral, de 2013/07/02, foi reclarificada esta interpretação, sendo-lhe dada um novo e mais coerente sentido, passando a referir que:

- ***Embora a viatura não tenha sido objeto de aquisição direta, o que é certo é que a mesma tem um preço de venda público ou um preço com desconto (o qual pode ou não figurar no contrato). Logo, será esse o preço a considerar como “custo de aquisição” para efeitos de aplicação da taxa de tributação autónoma, bem como para efeitos de determinação das depreciações anuais que seriam dedutíveis. O preço a considerar (PVP ou preço com desconto) será, pois, aquele que o locador considerou para o cálculo da renda (do aluguer) mensal, antes de deduzir o valor residual. A esse preço terá de ser adicionado o IVA, uma vez que, não sendo dedutível, constitui uma componente do custo de aquisição da viatura.***

Neste sentido, é interpretação da Autoridade Tributária para efeitos de tributação autónoma, que o valor de aquisição a considerar, será o preço de venda do veículo ou um preço com desconto (o qual pode ou não figurar no contrato), independentemente do valor que conste no contrato de “Renting” para efeitos de cálculo do valor da renda mensal.

O caso particular dos veículos em Rent-a-Car (contratos com duração inferior a 3 meses):

Através do processo nº. 2012 001228, com despacho do Subdirector-Geral, de 2012/05/21, foi emitida informação vinculativa com especial infoque para a tributação autónoma nos veículos ao abrigo de um contrato de aluguer ou “Rent-a-Car” (contratos com duração inferior a 3 meses), referido que:

- ***Face à redação das normas fiscais de aplicação das taxas de tributação autónoma, que abrange todos os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, também os encargos com utilizações de viaturas em rent-a-car deverão ficar sujeitos a tributação autónoma, no entanto, como não existe um custo de aquisição para esse tipo de contratos (aluguer / rent-a-car) e não estará prevista uma taxa de tributação específica para este tipo de encargos, a AT estabelece o entendimento de que tais encargos com viaturas utilizadas em regime de aluguer ou rent-a-car ficarão sujeitas à taxa de tributação autónoma única de 10%***

Abre-se por isso aqui uma porta para que as empresas que queiram manter a utilização deste tipo de viaturas com o menor encargo fiscal possível, o possam fazer, renovando ou trocando de veículo de 3 em 3 meses, no sentido de poder tributar todos os encargos que lhes sejam subjacentes, com uma taxa de tributação autónoma de 10%, consequentemente mais competitiva que a situação do contrato de “Renting” ou outra modalidade de utilização/aquisição deste tipo de veículos.

O caso particular dos encargos com viaturas ligeiras de mercadorias:

A partir de 1 de janeiro de 2015, para além dos casos já legalmente previstos anteriormente, passaram a ficar também abrangidos pela tributação autónoma os encargos suportados com alguns dos veículos ligeiros classificados como de mercadorias e/ou de utilização mista (tipos definidos pela alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto Sobre Veículos), aos quais se aplicam as taxas de tributação autónoma previstas no n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.

“ b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia. “ (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

Esta alteração legislativa, na altura, suscitou imensas dúvidas na especificação do tipo de veículos que efetivamente estariam em causa, tendo levado a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência do despacho da sua Diretora-Geral de 17 de abril de 2015, proferido no Processo n.º 750/2015, a divulgar uma informação vinculativa sobre o assunto.

Assim, de harmonia com o teor dessa informação vinculativa, ***“deverá considerar-se que o legislador pretendeu enquadrar na tributação autónoma os encargos efetuados ou suportados com veículos ligeiros de mercadorias que não sejam tributados pela taxa intermédia ou pelas taxas reduzidas previstas, respetivamente, nos artigos 8.º, n.º 3 e 9.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 do Código do Imposto Sobre Veículos”.***

Ainda segundo a mesma informação vinculativa, ***“se os encargos relativos a um determinado veículo ligeiro de mercadorias estão ou não sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC, torna-se necessário proceder à sua classificação fiscal à luz dos critérios constantes do Código do Imposto Sobre Veículos (tomando em consideração, designadamente, o tipo de caixa, a lotação, o número de eixos, motores, etc..), por forma a aquilatar se o mesmo reúne ou não as características que o enquadrem no âmbito da previsão das citadas normas, ou seja, é determinante saber se o mesmo está ou não sujeito à taxa intermédia ou a taxas reduzidas.***

Nestes termos, caso o veículo seja tributado pela taxa intermédia prevista no n.º 3 do artigo 8.º do Código do Imposto sobre Veículos, ou por uma das taxas reduzidas a que se referem os n.ºs 1, alínea b), e 2 do artigo 9.º do mesmo Código, estará desde logo afastado da tributação autónoma.

No que respeita aos veículos ligeiros de mercadorias a que se refere o n.º 2 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, aos quais é aplicável a taxa normal da tabela B e ainda que a estes não se aplique nem a taxa intermédia, nem as taxas reduzidas, não estão abrangidos pela tributação autónoma, dado que o legislador no n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC remeteu apenas para a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do mencionado Código do Imposto sobre Veículos”.

Conclui por isso a referida informação vinculativa que apenas estão sujeitas à tributação autónoma prevista no n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC as viaturas ligeiras de mercadorias que, param efeitos de imposto sobre veículos, sejam tributadas às taxas normais deste imposto, ou seja, as previstas na tabela A constante do n.º 1 do artigo 7.º do respetivo Código.

Podemos assim deduzir, tal como sancionado pela Autoridade Tributária, que ficam fora do âmbito da tributação autónoma os veículos ligeiros de mercadorias que sejam tributados pela tabela B, ou seja, os veículos que estão referidos no n.º 2 do artigo 7.º, bem como os referidos nos artigos 8.º e 9.º do Código do Imposto Sobre Veículos, uma vez que estes são tributados por taxas intermédias ou reduzidas.

Concreta e mais claramente, os veículos Ligeiros de Mercadorias que NÃO ESTÃO SUJEITOS à tributação autónoma, serão os seguintes:

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm (abrangidos pela tabela B do ISV);

Exemplos: Seat Ibiza Van, Renault Clio ou Megane Van, Citroën C3 ou C4 Van, Opel Corsa ou Astra Van, VW Polo ou Golf Van, Fiat Panda e Punto Van, etc,

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (abrangidos pela tabela B do ISV);

Exemplos: Nissan Terrano 2 lugares, Land Rover Defender 2 lugares, etc.

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor e sem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (sujeitos a taxas reduzidas do ISV);

Exemplos: Mitsubishi L200 Pick-Up 4x2 entre 4/5 lugares, Nissan Navara Pick-Up 4x2 entre 4/5 lugares, Toyota Hilux Pick-Up 4x2 entre 4/5 lugares, Peugeot Boxer – Renault Master – Ford Transit – Toyota Dyna – Mitsubishi Canter – Nissan Cabstar – Fiat Ducato, Chassis/Cabina Dupla ou Tripla, etc.)

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2 do artigo 7.º (sujeitos a taxas reduzidas do ISV);

Exemplos: Peugeot Partner Van, Peugeot Expert Furgão, Citroen Nemo, Citroen Berlingo, Citroen Jumpy Furgão, Citroen Jumper Furgão, Nissan NV200 Furgão, Toyota Hiace Furgão - todos até 3 lugares, etc.) Renault Master, Peugeot Jumper, Fiat Ducato, Nissan Cabstar, Toyota Dina, Mitsubishi Canter – todos modelo Chassis/Cabina até 3 lugares, etc.)

- Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (sujeitos a taxas intermédias do ISV);

Exemplos: Mitsubishi L200 Pick-Up 4x4 entre 4/5 lugares, Nissan Navara Pick-Up 4x4 entre 4/5 lugares, Toyota Hilux Pick-Up 4x4 entre 4/5 lugares, Fiat Fullback Pick-Up 4x4 entre 4/5 lugares, VW Amarok Pick-Up 4x4 entre 4/5 lugares, etc.)

- Automóveis ligeiros de utilização mista que, cumulativamente, apresentem peso bruto superior a 2300kg, comprimento mínimo da caixa de carga de 145 cm, altura interior mínima da caixa de carga de 130 cm medida a partir do respetivo estrado, que deve ser contínuo, antepara inamovível, paralela à última fiada de bancos, que separe completamente o espaço destinado ao condutor e passageiros do destinado às mercadorias, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (sujeitos a taxas reduzidas do ISV);

Exemplos: Toyota Hiace 5/6 lugares com antepara, Renault Trafic 5/6 lugares com antepara, Peugeot Expert ou Boxer 5/6 lugares com antepara, Citroën Jumper 5/6 lugares com antepara, Fiat Ducato 5/6 lugares com antepara, etc

- Veículos fabricados antes de 1970 (sujeitos a taxas intermédias do ISV);

Os veículos Ligeiros de Mercadorias que ESTÃO SUJEITOS à tributação autónoma, serão os seguintes:

- Automóveis ligeiros de utilização mista que embora, cumulativamente, apresentem peso bruto superior a 2300kg, comprimento mínimo da caixa de carga de 145 cm, altura interior mínima da caixa de carga de 130 cm medida a partir do respetivo estrado, que deve ser contínuo, **não detenham antepara inamovível paralela à última fiada de bancos** que separe completamente o espaço destinado ao condutor e passageiros do destinado às mercadorias, e ainda, mesmo não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável (**sujeitos a taxa normal do ISV**);

- Automóveis ligeiros de mercadorias que, para efeitos de ISV estejam enquadrados na tabela A constante do n.º 1 do artigo 7.º do respetivo Código, nomeadamente, aqueles que apesar de serem homologadas pela entidade competente (Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P.) como ligeiros de mercadorias (considerados da categoria N1 – veículos concebidos e construídos para o transporte de mercadorias com massa máxima não superior a 3,5 t), se assemelham, pelas suas características (de que se destaca a carroçaria e a lotação de 4 ou 5 lugares), a veículos ligeiros de passageiros. No fundo, são automóveis que são tributados pela **taxa normal da tabela A do ISV**, de modo idêntico ao que é aplicável às viaturas ligeiras de passageiros.

NOTA: Algumas marcas, através do recurso à homologação legalmente permitida, conseguiram "legalizar" veículos de 5 lugares, apenas com 4 lugares (subtraindo-lhes o cinto do passageiro central traseiro) e colocando uma grade (antepara) junto à tampa da mala, sendo estes veículos considerados Ligeiros de Mercadorias (para efeitos de documento único), no entanto, na prática e pelas suas características são meros veículos de passageiros. São estes os casos que o legislador pretendeu alcançar com as tributações autónomas.

Exemplos: Fiat Punto N1, Opel Insignia N1, Peugeot 208 e 508 N1, Ford Focus N1, etc... - todos homologados com 4 lugares

Tabela 1 - Taxas de TA para os diferentes custos de aquisição (CA) de viaturas, em CIRC

Tributação Autónoma	Energia Elétrica	Híbridas <i>plug-in</i>	GPL ou GNV	Outras
CA até 27.499 € + IVA	----	2,5%	2,5%	8,5 %
CA entre 27.500€ e 34.999 € + IVA	----	7,5 %	7,5 %	25,5 %
CA igual ou superior a 35.000 € + IVA	----	15 %	15 %	32,5 %
CA igual ou superior a 62.500 € + IVA	10 %	----	----	----

Tabela 2 - Taxas de TA para os diferentes custos de aquisição de viaturas, em CIRS

Tributação Autónoma	Energia Elétrica	Híbridas <i>plug-in</i>	GPL ou GNV	Outras
CA inferior a 20.000 €	----	5%	7,5%	10%
CA igual ou superior a 20.000 €	----	10%	15%	20%

Despesas de representação

A justificação desta tributação prende-se com o facto de as despesas de representação estarem numa “(...) numa ‘zona cinzenta’, na medida em que se podem adequar a finalidades privadas ou empresariais” (Tavares, 2001).

As despesas de representação são aceites fiscalmente, desde que devidamente comprovadas, com um documento de suporte, nomeadamente as faturas (ou documento equivalente), emitido pelo prestador de serviços. Apesar de se reconhecer a dificuldade de identificação daqueles que efetivamente aproveitam estas despesas, o certo é que esta tributação parece contrariar um dos objetivos da reforma do IRC, no sentido de abertura ao investimento e de incentivo à internacionalização das empresas portuguesas. Não se compreende que o Estado acabe por penalizar as empresas que tenham gastos com despesas de representação com vista a promover contactos e uma maior abertura ao exterior.

Importâncias a pagar ou devidas a entidades sedeadas em regimes fiscais privilegiados

Os países mais desenvolvidos em que os seus sistemas fiscais apresentam níveis de fiscalidade mais elevados, têm vindo a precaver-se adotando medidas que de alguma forma evitem a fuga de rendimentos e capitais para países onde, os sistemas fiscais são claramente mais favoráveis, vulgarmente conhecidos por “paraísos fiscais”. Portugal, à semelhança de outros países, adotou no sistema fiscal medidas contra a fraude e evasão internacional.

Neste sentido, foi introduzido no CIRC, uma forma de tributar autonomamente os pagamentos efetuados a entidades que sejam residentes nesses “paraísos fiscais”.

Este gasto, ainda que, devidamente documentado na contabilidade, não se presume como correspondendo à realidade. Cabe ao sujeito passivo provar a existência deste encargo, a sua “normalidade” e necessidade, para ser isento desta TA. “A lei quer, assim, prevenir o uso de sociedades-base por residentes como forma de lograr a transferência de rendimentos para paraísos fiscais.” (Moraes, 2007).

Encargos com ajudas de custos e compensação pela deslocação em viatura própria

As ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria são formas de a empresa ressarcir o colaborador de despesas suportadas para fins profissionais. Assim, o espírito que presidiu à sujeição destas despesas às taxas de tributação autónoma, residuiu na dificuldade de comprovação das mesmas e, de muitas vezes corresponderem a verdadeiros salários dos trabalhadores.

A sociedade para comprovar ambos os encargos efetivamente suportados têm de apresentar um mapa itinerário⁴. A não apresentação implica que o gasto não seja aceite fiscalmente, para efeitos de dedução do lucro tributável.

O n.º 9 do art. 88.º do CIRC prevê que, está excluída de TA a parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.

Em suma, a aplicação desta tributação envolve alguma complexidade, na medida em que resulta de uma combinação de vários fatores, como a tributação a nível de IRS, faturação, mapa de itinerário, ou seja, um conjunto de aspetos a que é preciso atender.

Lucros distribuídos a entidades isentas de tributação

Com a introdução do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro, inclui-se no CIRC, uma tributação autónoma de 20% incidente sobre os lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção, com a intenção de evitar que o beneficiário destes rendimentos não fosse sujeito a tributação efetiva.

Nabais, (2010) explica que a imposição das tributações autónomas ocorre “(...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade”.

De facto, o beneficiário dos rendimentos pode beneficiar do mecanismo da eliminação da dupla tributação, previsto no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, na distribuição dos lucros que, aliado ao facto de ser uma entidade isenta de IRC, a tributação efetiva poderia vir a ser nula.

Ainda que o objetivo do legislador fosse evitar que certas entidades que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais, fossem favorecidas fiscalmente, verifica-se que existe uma discrepância entre a taxa de TA atual de 23% e a taxa 28%, 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 5%, comparativamente a outras pessoas singulares e coletivas. Silva (2011) assume que devia haver um agravamento de 5% da taxa de TA, de modo a evitar uma violação do princípio da equidade fiscal, previsto no art. 104.º da CRP. Ao contrário do que acontece nos outros números do artigo 88.º, aqui a TA não incide sobre despesas, mas sobre dividendos distribuídos, medida esta que pretender penalizar a chamada “lavagem de dividendos” (Morais, 2007).

⁴ Onde deve constar os seguintes elementos: O nome do beneficiário; O local e a data de deslocação; Tempo e o objetivo da permanência

Indemnizações e bónus pagos a gestores, administradores e gerentes

Para que haja incidência da tributação autónoma segundo a alínea a) do n.º 13 do art. 88.º do CIRC, 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.

Para que haja incidência da tributação autónoma, segundo a alínea b) do n.º 13 do art. 88.º do CIRC, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Pagamento de bónus e outras remunerações variáveis;
- Pagamento a gestor, administrador ou gerente;
- Cujo valor seja superior a 25% da remuneração anual;
- E o montante superior a 27.500 euros.

A inclusão desta TA tem como objetivo primordial evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos das empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses cargos cessam.

Majoração das taxas em caso de prejuízo fiscal

Segundo as estatísticas da Autoridade Tributária, em 2015, mais de 32,2% das empresas, cerca de 145 mil empresas - representando mais de 14 milhões de euros - declararam prejuízos fiscais. Por estes motivos, foi estabelecida uma taxa de TA, no n.º 14 do art. 88.º do CIRC, que majora em 10% quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nesse mesmo período.

Com esta incrementação, decorrente da Lei do OE de 2011, o legislador pretende compensar a falta de receita resultante da fuga fiscal. No seu entender, parte do prejuízo fiscal apresentado pela entidade pode ser fruto de gastos dedutíveis que a empresa incorreu de forma abusiva com a intenção de pagar menos imposto.

Esta é uma forma de penalizar a entidade pela má gestão e desencorajar a ocorrência de certas e determinadas despesas que contribuem para se atingir um resultado negativo do ponto de vista fiscal.

Apesar da intenção desta TA ser parcialmente plausível, este agravamento é bastante criticado por as taxas “base” já serem, só por si, consideradas elevadas. Além do mais, a TA aplicável a cada despesa ocorrida já tem implícito o objetivo de prevenir ou compensar eventuais fugas aos impostos.

A generalidade das empresas consegue suportar o pagamento das TA, sem que isso ponha em causa a sua sobrevivência. Isso pode demonstrar que estas têm capacidade contributiva que não está a ser considerada para efeitos de tributação.

Fica a questão: será que os empresários, que muitas das vezes pretendem apresentar prejuízos para não pagar impostos, sabem que ao nível das tributações autónomas são-lhes acrescidos 10% sobre o valor que pagariam

se tivessem lucro? Será que têm noção que se tiverem gastos que caíam no âmbito das tributações autónomas, vão ter sempre impostos a pagar por esta via? Ao nível da gestão fiscal, é nossa opinião que seria importante as empresas acompanharem os seus resultados ao longo do ano, de modo a estudar as implicações destes.

Agravamento em caso de prejuízo fiscal: evidência prática

Apresentamos agora, uma evidência prática para facilitar a compreensão do que se expôs no capítulo anterior. Uma empresa pode estar em duas situações: na presença de lucro tributável, ou prejuízo fiscal. Se tiver um valor apurado de 10.000€ no que respeita a tributações autónomas, avalie-se com a seguinte evidência prática, o peso que este agravamento pode ter.

Ignore-se os pagamentos por conta ou especiais por conta, a taxa de derrama, etc.

Exemplo 1 – Lucro Tributável

Resultado antes de Imposto (RAI)	1.000 €
Lucro Tributável	1.000 €
Taxa IRC	21%
Coleta	210€
Benefícios Fiscais	
IRC Liquidado	210 €
Tributações Autónomas	10.000 €
IRC a Pagar	10.210 €

Exemplo 2 – Prejuízo Fiscal

Resultado antes de Imposto (RAI)	-1.000 €
Prejuízo Fiscal	-1.000 €
Taxa IRC	21%
Coleta	
Benefícios Fiscais	
IRC Liquidado	0€
Tributações Autónomas	11.000 €
IRC a Pagar	11.000 €

No exemplo 1, perante um lucro tributável de 1000 euros, haverá IRC a pagar de 210 €, acrescido das TA de 10.000€, o que totaliza um valor de 10.210€.

No exemplo 2, situação oposta, caso em que a empresa se encontra em prejuízo fiscal, não originará uma coleta, todavia, para além dos 10.000€ iniciais de TA, há um agravamento de 10% deste mesmo valor, o que totaliza um valor a pagar de 11.000€.

Ora, uma empresa que tenha de pagar tributações autónomas no valor de 10.000€, pagará mais 1.000€, por via do agravamento das tributações autónomas nos casos de prejuízo fiscal (10% x 10.000€).

Não seria mais “vantajoso” a empresa apresentar 1.000€ de lucro tributável (imagine-se os 1.000€ que pagaria no agravamento das TA), que ao nível de pagamento de imposto em sede de IRC só apresenta um agravamento de 210€?

A Tributação Autónoma no Regime Simplificado

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime não estão sujeitos a TA relativamente a alguns encargos, conforme estipulado no n.º 15 do art.º 88.º do CIRC e no n.º 8 do art.º 73 do CIRS, o que determina efetivamente uma poupança fiscal.

É possível comparar-se, quer em IRC quer em IRS, que a incidência das TA para os sujeitos passivos que estejam no regime simplificado é bastante reduzida.

Enquanto que no IRC estão excluídas de TA, os encargos com representação, as ajudas de custo, as deslocações em viaturas próprias, os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial de IRC, os gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente, e os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes bem como, o agravamento de 10% em caso de prejuízo fiscal, em IRS, torna-se mais simples referenciar as despesas sujeitas a TA, visto que todas as restantes se encontram isentas. São contempladas com esta tributação as despesas não documentadas e os pagamentos a entidades residentes em regime fiscal claramente mais favorável. Quanto a estas isenções previstas em sede de tributações autónomas para as empresas que beneficiem do regime simplificado, embora esta possa ser uma medida positiva, pode criar um certo desequilíbrio entre as empresas. Além de que, esta medida de exclusão pode ter sido a causa do agravamento da TA (indo buscar a um lado o que se tirou noutro).

⁵ Artigo 86.ºA do CIRC.

⁶ Artigo 28.º e 31.º do CIRS.

Conclusões

Após pesquisa, podemos dizer que, a intenção da criação das TA eram: primeiro, penalizar fortemente as situações que representam distribuição oculta de lucros ou até despesas indocumentáveis como subornos; em segundo lugar, e caso elas ainda existam, é tributá-las com uma taxa maior que as taxas do IRC e do IRS (Sanches, 2002).

Com as análises efetuadas ao longo do artigo concluímos que, as tributações autónomas são um tipo de tributação que serve para desencorajar determinados dispêndios, onde muitas das vezes, os empresários usufruem destas despesas a título particular, mas encaixam o gasto nas contas das suas empresas por forma a diminuírem os rendimentos, e sucessivamente, pagarem menos impostos.

Considera-se que, as TA têm assim, um importante papel no combate à evasão fiscal, porém, dado o seu impacto significativo nas receitas fiscais pode-se afirmar que são um imposto sobre as empresas com mais relevância do que o próprio IRC.

A TA acaba assim, por funcionar como uma coleta mínima para o Estado, para quem usufrui destes gastos “supérfluos”, tendo claramente uma finalidade “anti-abuso”. Tendo em conta o seu âmbito legal, entende-se que a melhor forma de “poupar”, ou atenuar o impacto destas no IRC, é evitá-las, disciplinando os consumos nas respetivas entidades empresariais (Nabais, 2012).

Referências Bibliográficas

- Araújo, F. and Oliveira, A. (2014) 'A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas', *Cadernos Justiça Tributária*, n.º 3, Janeiro/Março.
- Catarino, J. and Guimarães, V. (2014) *Lições de Fiscalidade*. Almedina. Decreto-Lei n.º192/90 Decreto-Lei n.º 192/2005
- Dourado, A. (2015) *Direito Fiscal*. Almedina.
- Ferreira, R. (2010) 'Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais', in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol II. Lei n.º 39-B/94
- Lei n.º 52-C/96
- Lei n.º 87-B/98
- Lei n.º 3-B/2000
- Lei n.º30-G/2000
- Lei n.º 109-B/2001
- Lei n.º32-B/2002
- Lei n.º107-B/2003
- Lei n.º55-B/2004
- Lei n.º 67.ºA/2007
- Lei n.º64/2008
- Lei n.º100/2009
- Lei n.º3-B/2010
- Lei n.º55-A/2010
- Lei n.º64-B/2011
- Lei n.º2/2014
- Lei n.º83-C/2013
- Lei n.º82-C/2014
- Lei n.º82-D/2014
- Lei n.º82-E/2014
- Lei n.º42/2016
- Lei n.º7-A/2016
- Lei nº. 24-D/2022
- Lei nº. 82/2023
- Informação vinculativa - Processo nº. 2011 004399, com despacho do Subdirector-Geral, de 2012/03/30
- Informação vinculativa - Processo nº. 2012 003690, com despacho do Subdirector-Geral, de 2013/07/02

- Informação vinculativa - Processo n.º 2012 001228, com despacho do Subdirector-Geral, de 2012/05/21
- Informação vinculativa - Processo n.º 2015 000750, com despacho da Diretora-Geral, de 2015/04/17.
- Lopes, C. (2014) 'Reforma do IRC em Portugal', *ISCAC em foco - Junho*.
- Lopes, C. and Dinis, A. (2015) 'O papel das Tributações Autónomas no regime fiscal das sociedades em Portugal: breves reflexões', in *XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Coimbra.
- Mesquita, M. (2014) *A Tributação Autónoma no CIRC - a sua (in)coerência*. Universidade Católica do Porto.
- Morais, R. (2007) *Apontamentos ao IRC*. Almedina. Morais, R. (2009) *Apontamentos ao IRC*. Almedina.
- Nabais, J. (2010) *Direito Fiscal*. Almedina.
- Nabais, J. (2012) 'Investir e Tributar no atual Sistema Fiscal Português', in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, N.º. (ed.) *O memorando da 'Troika' e as Empresas*. Almedina.
- Nabais, J. (2015) *Direito Fiscal*. Almedina.
- Palma, C. (2012) 'As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional. Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º310/2012, de 20 de junho de 2012', *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, n.º2.
- Sanches, S. (2002) *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora.
- Sanches, S. (2007) *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora.
- Sousa, D. (2013) *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Coimbra Editora.
- Tavares, T. (2001) 'Regime jurídico das despesas de representação. Anotação ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de setembro de 2000', *Fisco* n.º95/96, Abril.