



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# Tributações Autónomas

Trabalho Final na modalidade de Dissertação  
apresentado à Universidade Católica Portuguesa  
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Catarina Ferreira de Sousa

sob orientação de  
Professor Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves  
Professor Doutor Manuel Ricardo Fontes da Cunha

Católica Porto Business School  
Julho de 2018



# Agradecimentos

Em primeiro lugar, agradeço aos meus orientadores por todas sugestões e pelo conhecimento transmitido bem como pela prontidão que demonstraram sempre que foi necessário.

Agradeço também aos meus amigos e colegas, pela paciência, pelo apoio e pela disponibilidade para me ajudar sempre que precisei.

Por fim, um obrigado enorme à minha família, em especial à minha mãe, ao meu avô e à minha tia pelo apoio incondicional não só nesta fase mas em todo o meu percurso académico, por acreditarem sempre em mim e por tornarem tudo isto possível.



# Resumo

As Tributações autónomas consistem na aplicação de uma taxa de tributação específica a certas situações consideradas “especiais” nomeadamente, certos tipos de consumos ou gastos, lucros distribuídos, bem como certos rendimentos, tendo em vista desincentivar a realização das operações a que se referem.

As taxas de tributação autónoma surgiram em Portugal em 1990, tendo a sua liquidação sido sempre realizada aquando da liquidação dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Coletivas respetivamente. No entanto, 10 anos mais tarde, as tributações autónomas passaram efetivamente a fazer parte dos Códigos dos Impostos a que diziam respeito.

Estas taxas, apesar de se encontrarem previstas nos Códigos de Imposto sobre o Rendimento, permitem arrecadar receitas fiscais independentemente do resultado fiscal apurado.

Com o passar do tempo, as tributações autónomas têm vindo a sofrer diversas alterações, quer a nível de taxas, quer a nível do número de situações a que se aplicam, tendo atualmente uma importância fulcral no panorama fiscal português, em particular a nível do imposto empresarial.

Decorrente dessa evolução, tem existido também uma evolução crescente da discussão relativa à sua (in)constitucionalidade, uma vez que o seu conceito parece ter vindo a afastar-se cada vez mais do seu objetivo inicial.

Palavras-chave: Tributação autónoma; IRC; evolução; constitucionalidade



# Abstract

The independent taxation consist of the application of a specific fee to certain circumstances considered “special” namely certain types of consumptions or expenses, distributed profits as well as certain incomes, in order to discourage the concerned operations.

These rates of independent taxation emerged in Portugal in the year of 1990, being their assessment carried out at the same time as the Corporate and Individual Taxes assessment. However, they were only included in the respective Tax Codes 10 years later.

These rates, despite being stated in the respective Tax Income Codes, are able to provide fiscal revenues regardless of whether the taxable person presents taxable income or tax loss.

Over the years, the rates of independent taxation have been undergoing innumerable amendments, not only in rates but also in the number of operations to which they apply. Due to these amendments, these rates have been growing a crucial relevance in the current Portuguese fiscal outlook, in particular at a business tax level.

In parallel with this evolution, there has also been a growing increase of the discussion related to its (in) constitutionality, since this concept seems to have been moving further away from its original purpose.

Keywords: Independent taxation; Corporate Income Tax; evolution; constitutionality



# Índice

Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	v
Abstract.....	vii
Índice de figuras .....	xi
Lista de acrónimos .....	xiii
Capítulo 1 - Introdução .....	1
Capítulo 2 - Evolução bibliográfica do conceito de tributação autónoma .....	3
2.1. Nascimento do mecanismo .....	3
2.2. Nascimento do termo .....	5
2.3. Evolução das tributações autónomas .....	6
Capítulo 3 – Despesas sujeitas a tributação autónoma .....	11
3.1. Despesas não documentadas .....	12
3.2. Encargos com viaturas .....	13
3.3. Despesas de representação .....	17
3.4. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável .....	18
3.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria .....	19
3.6. Lucros distribuídos a entidade isentas de IRC .....	21
3.7. Compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes .....	22
3.8. O agravamento das taxas de tributação autónoma .....	24
Capítulo 4 – O impacto das tributações autónomas no imposto a pagar .....	27
Capítulo 5 – Legalidade das tributações autónomas .....	31
Capítulo 6 – Natureza tributária das tributações autónomas .....	37
6.1. As tributações autónomas e o IRC .....	39
6.2. As tributações autónomas e o IVA .....	42

Capítulo 7 – Dedução das tributações autónomas à coleta do IRC .....	45
7.1. O regime em vigor até 2013 .....	46
7.2. O regime em vigor após 2013 .....	46
Capítulo 8 – Deduções às tributações autónomas .....	49
Capítulo 9 – Conclusões .....	57

# Índice de Figuras

Figura 1 – Número de declarações Modelo 22 do IRC entregues com Prejuízo Fiscal .....	25
Figura 2 – Evolução do montante pago a título de tributações autónomas em IRC .....	27
Figura 3 – Número total de empresas existentes em Portugal.....	28
Figura 4 – Peso das Tribtuações Autónomas no total a pagar .....	29



# Lista de Acrónimos

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP	Constituição da República Portuguesa
GNV	Gás Natural Veicular
GPL	Gás de Petróleo Liquefeito
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
TA	Tributação autónoma
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia



# Capítulo 1

## Introdução

Com a crescente exigência da conjuntura económica em que vivemos, da globalização e competitividade dos mercados, não é de estranhar que os agentes económicos mostrem cada vez mais preocupação com questões de índole fiscal e parafiscal.

De facto, os impostos assumem cada vez maior expressão na estrutura de custos das empresas tendo naturalmente repercussões sobre a sua competitividade.

O IRC é o terceiro imposto que mais receita permite arrecadar para o Estado português, sendo uma parte relevante desta receita constituída pelas tributações autónomas.

Neste sentido, este trabalho pretende possibilitar um melhor entendimento deste mecanismo de tributação de forma a compreender melhor os seus objetivos e a sua forma de aplicação.

Começaremos por estudar a origem das tributações autónomas, não só desde o início do termo “tributação autónoma”, mas desde o início da criação do próprio mecanismo, bem como a sua evolução até aos dias de hoje.

Posteriormente, analisaremos cada uma das diferentes tipologias de receitas atualmente sujeitas a tributação autónoma, analisando a sua evolução e tentando explicar o objetivo subjacente a cada uma delas. Adicionalmente, comentaremos alguns dos temas mais polémicos associados a cada uma destas rubricas.

No Capítulo 3 tentaremos quantificar o impacto das tributações autónomas no total de imposto a pagar por parte das empresas uma vez que estas têm na

maioria dos casos um impacto muito maior do que aquele que é normalmente percecionado.

De seguida, analisaremos a legalidade das tributações autónomas tendo em conta o seu enquadramento na lei fiscal e na Constituição da República portuguesa e faremos uma breve comparação com os principais impostos portugueses (IVA e IRC).

Por fim, apresentaremos brevemente algumas das principais questões polémicas que têm sido discutidas recentemente no âmbito das tributações autónomas, nomeadamente a possibilidade de dedução das tributações autónomas à coleta do IRC e a possibilidade de deduções ao montante de tributações autónomas apurado.

# Capítulo 2

## Evolução do conceito de tributação autónoma

O termo “tributações autónomas” surge em Portugal na década de 90, num contexto de reestruturação da lei fiscal portuguesa. Não obstante, importa referir que apesar de o termo só ter surgido nesta altura, o mecanismo já existia em substância.

Para uma melhor compreensão dos princípios que servem de base às tributações autónomas, é importante começar por entender os acontecimentos que antecederam e conduziram à sua aplicação em Portugal.

### 2.1. Nascimento do mecanismo

Neste sentido, teremos de retroceder até 1974, ano em que foi iniciada a primeira reforma fiscal pós-revolução de 25 de Abril, através do Decreto-Lei 375/74, de 20 de agosto.

A esta data, o legislador tinha já o intuito de desincentivar as despesas confidenciais ou não documentadas, proibindo assim que as sociedades efetuassem qualquer despesa confidencial ou não documentada e punindo esta infração com uma multa mínima de 5.000\$00<sup>1</sup>.

No entanto, em 1983, de acordo com o Decreto-lei 235-F/83, de 1 de Junho, o legislador entendeu que apesar das eventuais distorções que possam advir do uso deste tipo de despesas e da necessidade de existência de medidas de combate à fraude e evasão fiscal, “[a] experiência entretanto obtida demonstra que, em alguns casos, estas despesas se mostram necessárias ao bom prosseguimento das

---

<sup>1</sup> Aproximadamente 25€.

atividades empresariais.”, passando assim a existir um limite máximo para a sua realização.

A alteração seguinte foi imposta pelo Decreto-lei 167/86, de 27 de Junho e veio reduzir o limite estabelecido para a realização deste tipo de despesa de 1% para 0,5%.

Mais tarde, com o Orçamento de Estado para 1988 (Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro), para além de se manter a multa aplicável às sociedades que ultrapassem os limites estabelecidos, as despesas confidenciais e não documentadas passam ainda a estar sujeitas “à taxa de contribuição industrial agravada em 20%”. Podemos considerar que esta “punição”, através de um acréscimo da tributação, tem subjacente o princípio base associado à criação das tributações autónomas.

De seguida, com a entrada em vigor do Código do IRC (Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro), e simultânea revogação do Código da Contribuição Industrial, extinguiu-se momentaneamente qualquer penalização associada à realização de despesas confidenciais ou não documentadas.

Neste contexto, cumpre referir que, antes da reforma de 1989 (e entrada em vigor do Código do IRC), a tributação do rendimento das pessoas coletivas encontrava-se estabelecida em termos substancialmente análogos ao das pessoas singulares, com diferenças apenas no domínio da contribuição industrial e do imposto complementar.

Com a entrada em vigor do Código do IRC, foram substituídos os anteriores impostos parcelares e impostos complementares anteriormente em vigor (Nabais, 2016), designadamente a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar, o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do imposto do selo e o imposto sobre o rendimento do petróleo a que estivessem sujeitas pessoas coletivas ou outras entidades que sejam sujeitos passivos de IRC.

Um dos aspetos mais controversos da reforma fiscal prende-se com o regime jurídico das despesas confidenciais ou não documentadas (Barreira, 1989), uma vez que durante este período, apesar da sua não dedutibilidade para efeitos fiscais, também não recaía sobre as empresas que as efetuassem qualquer punição ou obrigação adicional.

Considerando-se como conceito de despesas confidenciais aceite, “despesas que têm carácter secreto, por não especificadas, nem identificadas, em função da sua origem e finalidade tendo em conta a sua natureza”(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0204/10), as despesas confidenciais ou não documentadas, apesar de se entender necessárias para a prossecução das atividades empresariais, torna-se impossível perceber se estes encargos se encontram ou não efetivamente relacionados com a atividade da empresa.

Neste sentido, tornou-se emergente a necessidade de efetuar ajustamentos de modo a controlar a realização de despesas confidenciais e não documentadas no sentido de evitar que através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas poderiam ocasionar (Nabais, 2016), reestabelecendo assim algum tipo de punição ou obrigação inerente à realização daquelas despesas.

## 2.2. Nascimento do termo

Foi neste contexto de mudança que surgiu, em 1990 (Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho), o termo “tributação autónoma” com a reposição da penalização associada à realização de despesas confidenciais e não documentadas, passando a recair sobre elas uma taxa de tributação autónoma de 10%. No artigo 4º do Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, podia ler-se:

“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 não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.”

Deste modo, passou a estar estabelecido que as despesas confidenciais ou não documentadas seriam tributadas autonomamente (em IRS ou IRC), a uma taxa de 10%, para além de não serem dedutíveis para efeitos fiscais.

Segundo Nabais (2013), as primeiras tributações autónomas referiam-se a despesas confidenciais e não documentadas, sendo “verdadeiros impostos sobre algumas despesas realizadas pelas empresas” e configurando-se como uma medida de combate ao crescente fenómeno de evasão e fraude fiscal.

### 2.3. Evolução das tributações autónomas

A legislação associada à tributação autónoma de despesas confidenciais e não documentadas foi sofrendo uma evolução significativa, nomeadamente ao nível de atualização da taxa. Assim sendo, aquando da alteração de 2000 encontrava-se em vigor o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho com a redação da Lei n.º 87-B/98, o qual estabelecia o seguinte:

“1 - As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 32%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

2 - A taxa referida no número anterior será elevada para 60% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente

isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.”

Assim, podemos observar que a taxa autónoma associada às despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, sofreu um agravamento de 22% em 8 anos. Para além disto os sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, passaram a estar sujeitos a uma taxa de tributação autónoma de 60% relativamente a este tipo de despesas.

No entanto, só mais tarde, com a lei n.º 30º-G/2000, de 29 de dezembro (a qual veio revogar o artigo 4º do Decreto-Lei 192/90) é que foi decidido incluir as tributações autónomas nos diplomas que regulam o IRS e o IRC, aditando-lhes respetivamente os artigos 75º e 69º-A, passando a sua liquidação a ser feita juntamente com a liquidação destes.

Não obstante a importância que detêm as tributações autónomas dispostas no Código do IRS, iremos, como anteriormente explicado, focar o nosso estudo na análise das tributações autónomas aplicáveis às pessoas coletivas.

Neste contexto, importa realçar que apesar de passarem a ser reguladas pelo Código do IRC, as tributações autónomas constituem uma realidade distinta do IRC. Como refere Pinto (2011) “não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas coletivas – mas da substituição de uma tributação de rendimentos ‘implícitos’ de pessoas singulares, que se considera não exequível diretamente”.

A lei n.º 30º-G/2000, de 29 de dezembro, com o aditamento do artigo 69º-A ao Código do IRC, veio alargar a lista de despesas tributadas a uma taxa autónoma. Assim, deixaram de estar sujeitas a tributação autónoma apenas as despesas

confidenciais ou não documentadas, passando esta obrigação a estender-se também às “despesas de representação”, aos encargos relacionados com “viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas”, bem como às “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 tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

A penalização deste tipo de despesas pode continuar a justificar-se por razões extrafiscais uma vez que “as despesas de representação e os encargos com viaturas são despesas tidas como promíscuas no sentido de que tanto podem servir finalidades empresariais quanto podem de facto estar apenas a servir necessidades pessoais do trabalhador e da empresa” (Cardosa, 2017). A última categoria também é facilmente compreensível que o legislador pretendia combater “o abuso traduzido em desvio de fluxos ou rendimentos para zonas de baixa tributação com o único objetivo de furtá-los à tributação que seria aplicada em Portugal” (Acórdão CAAD, Processo nº 167/2014-T).

Apesar de compreendermos o objetivo evidente de combate a comportamentos de planeamento fiscal abusivo, não podemos deixar de notar que apenas uma das novas categorias de despesas sujeitas a tributação autónoma permite que o sujeito passivo faça prova da sua indispensabilidade para fins empresariais.

A legislação associada às tributações autónomas foi sofrendo constantes alterações, encontrando-se o seu regime atualmente regulado no artigo 88º do Código do IRC.

Assim sendo, em 2018, encontram-se sujeitas a tributação autónoma as despesas não documentadas, os encargos relacionados com viaturas ligeiras de

passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motocicletos (excluindo-se os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica), as despesas de representação, as ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, os lucros distribuídos, as indemnizações ou compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifiquem a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (de valor superior a 27.500€ e a 25% da remuneração anual).

Para além de tudo isto, cumpre ainda referir que as taxas aplicáveis são elevadas em 10 pontos percentuais no caso de o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que respeitam os factos tributários sujeitos a tributação autónoma.

Por último, importa mencionar a existência de uma taxa de tributação autónoma especial de 14% constante do Decreto-Lei n.º 66/2016, aplicável ao valor da reserva de reavaliação, sem possibilidade de dedução, para os sujeitos passivos que optem pelo regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento estabelecido no Decreto-Lei 7-A/2016.

No próximo capítulo, iremos analisar em detalhe as várias categorias atualmente sujeitas a tributação autónoma, nomeadamente no que concerne à sua evolução, razão de ser e algumas questões que eventualmente lhes estejam adjacentes.



# Capítulo 3

## Despesas sujeitas a tributação autónoma

Neste capítulo, iremos analisar as várias tipologias de despesas atualmente sujeitas a tributação autónoma, com o intuito de explicar os objetivos subjacentes e a evolução de cada uma, bem como as semelhanças e diferenças existentes entre si.

Como referido anteriormente, a maioria dos autores defende que não obstante as tributações autónomas terem sido criadas com o intuito de desincentivo de algumas despesas e de combate à fraude e evasão fiscal, com o seu alargamento e agravamento, estas tornaram-se num claro meio de obtenção de receitas (Nabais, 2016).

Efetivamente, podemos observar que atualmente se encontram sujeitas a tributação autónoma, não só despesas (dedutíveis e não dedutíveis fiscalmente) mas também certos tipos de rendimentos (*e.g.*, lucros distribuídos).

Neste sentido, vejamos o Acórdão CAAD, Processo nº 198/2016-T, o qual esclarece que existem três tipos de situações distintas abrangidas pelas tributações autónomas:

- “Tributação autónoma de determinados rendimentos”;
- “Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis”;
- “Tributação autónoma de outros encargos independentemente da respectiva dedutibilidade”.

Neste sentido, serão analisadas as rubricas atrás enumeradas, as quais constituem as categorias atualmente sujeitas a tributação autónoma de acordo com o artigo 88º do Código do IRC.

### 3.1. Despesas não documentadas

As despesas não documentadas constituem a primeira despesa sujeita a este regime especial. Estas despesas estão, como explicado no capítulo 1, na origem das tributações autónomas como as conhecemos atualmente.

Por se tratarem de situações de elevado risco de evasão e fraude fiscais e uma vez que se pode presumir que lhe estarão subjacentes pagamentos não declarados pelos respetivos beneficiários, estando muitas vezes associadas a práticas ilegais, como a corrupção, é compreensível esta violenta penalização fiscal que lhes está associada desde 1990 (Morais, 2009).

As despesas confidenciais ou não documentadas começaram por estar sujeitas a uma taxa de 10%. Atualmente, estas despesas encontram-se a ser tributadas a uma taxa autónoma de 50% ou 70% se efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo (Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).

A acentuada penalização deste tipo de despesas é aceite na generalidade pela doutrina e pela jurisprudência, uma vez que se entende necessária pela sua finalidade de desincentivo e repreensão, de forma a combater os pagamentos não declarados e a possibilidade de evasão fiscal.

No entanto, importa ainda referir que, para além desta elevada taxa de tributação autónoma a que se encontram sujeitas, as despesas confidenciais ou não documentadas são ainda alvo de uma outra penalização, uma vez que as mesmas não são aceites como gasto fiscalmente dedutível em sede de IRC.

Para além desta dupla penalização fiscal, podemos observar que não se encontra prevista na lei qualquer possibilidade de o contribuinte fazer prova da indispensabilidade deste tipo de despesas. O tribunal arbitral já se pronunciou

acerca desta questão em 2011, referindo que “se se pretende atingir os rendimentos auferidos pelo beneficiário, através da tributação autónoma, o princípio da proporcionalidade exigiria aqui também a possibilidade de demonstrar que o beneficiário declarou tais rendimentos” (Acórdão CAAD, Processo nº 7/2011-T).

### 3.2. Encargos com viaturas

A partir do ano 2000 passaram também a estar sujeitas a esta taxa autónoma as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas.

Especificamente, a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro veio dispor o seguinte:

“As despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 6,4%.”

Também neste caso é perceptível a vertente extrafiscal pretendida através desta penalização, uma vez que facilmente se entende a intenção do legislador de “enquadrar de um modo tido por adequado as despesas que não têm uma afectação ‘estritamente profissional’, no quadro dos sistemas dos impostos sobre o rendimento” (Carvalho, 2017).

Após 18 anos, o n.º 3 do artigo 88º do Código do IRC, conforme a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro estabelece o seguinte:

“São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal,

atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7º, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a €25.000;
- b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a €25.000, e inferior a €35.000;
- c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a €35.000.”

Morais (2009) defende que o legislador pretende “tributar, por uma ‘via indireta’, a vantagem que o uso de tais viaturas poderá resultar para terceiros (nomeadamente gerentes, administradores, funcionários, etc.). Daí que não haja lugar à tributação autónoma na medida em que tais vantagens sejam tributadas na esfera destes”.

No entanto, para além da sua componente anti abuso, é visível nesta norma, uma forte vertente ambiental, na medida em que se encontram excluídos de tributação os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica e se verifica uma redução das taxas de tributação autónoma no caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, bem como de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in.

Apesar de darem origem a uma tributação autónoma, é importante referir que estes gastos são dedutíveis para efeitos fiscais, ainda que dentro de certos limites.<sup>2</sup>

De salientar que se encontram incluídos no conceito de “encargos com viaturas”, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

---

<sup>2</sup> A este respeito, cumpre referir que inicialmente se começou por estabelecer a não aceitação de 20% dos encargos por se presumir que nem todos seriam suportados verdadeiramente no âmbito da atividade empresarial, passando só mais tarde a sujeitar-se os mesmos a uma taxa de tributação autónoma.

Neste contexto, importa referir que as taxas de tributação autónoma não se aplicam a viaturas afetas “à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo” bem como aos encargos “resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal”, quando se encontre previsto em acordo escrito entre o trabalhador e a entidade empregadora a sua afetação, em permanência, a uma viatura automóvel concreta (Lei 2/2014, de 16 de janeiro).

Ora, é entendimento da AT, de acordo com a Informação Vinculativa, Processo 840/17, Despacho de 2017-03-31, da Subdiretora-Geral, que “todos os encargos efetuados ou suportados com as viaturas mencionadas no n.º 3 do art.º 88.º, estão sujeitos a tributação autónoma, a não ser que se enquadrem nas exceções previstas no n.º 6 do art.º 88.º do CIRC”.

Começando por explicar a segunda exceção elencada no n.º 3 do artigo 88º (situações em que existe um acordo escrito entre o colaborador e a empresa), entendemos que a mesma se justifica uma vez que, o intuito desta tributação autónoma é tributar “situações indefinidas, (...), em que o uso privado possa ocorrer de forma tão relevante que venha a constituir situações parcialmente equivalentes a ‘benefícios marginais’ de colaboradores da empresa”(Acórdão CAAD, Processo nº 649/2016-T). Neste caso, uma vez que existe prova de que os veículos em causa são efetivamente afetos ao uso privado de um trabalhador, constitui um rendimento anual tributado diretamente na esfera do beneficiário em sede de IRS, 0,75 % do seu valor de mercado.

Relativamente à primeira exceção elencada no artigo (viaturas afetas ao serviço público de transporte), facilmente se compreende que terá como objetivo isentar de tributação autónoma sociedades cuja utilização de viaturas ligeiras se mostre imprescindível ao desenvolvimento da atividade. Neste âmbito incluem-se por exemplo as viaturas afetas ao serviço de táxi, à plataforma Uber, bem como

a serviços de transferes e pequenos circuitos turísticos, prestados pelos hotéis e agências de viagens aos seus clientes, de acordo com a Informação Vinculativa, Processo 209/2017, Despacho de 29/05/2017, da Diretora de Serviços.

Assim sendo, e uma vez que o legislador admite que caso a utilização dessas viaturas seja indispensável para o exercício da atividade, não fará sentido que a mesma seja sujeita a uma penalização, não existirão outras situações, para além das elencadas, onde a mesma lógica é aplicável?

Neste sentido, vejamos o caso dos gastos com os motociclos afetos ao serviço de entregas ao domicílio, existentes nos restaurantes que dispõe deste serviço.

Podemos observar que estas viaturas não se enquadram em qualquer das exceções acima elencadas uma vez que “não estão afectas à exploração de serviço público de transportes, nem tão-pouco se destinam a ser alugadas no exercício da actividade normal”, entendendo assim a AT que, atendendo aos fins pretendidos pela lei, os encargos com elas relacionados terão de estar sujeitos às taxas de tributação autónoma em vigor (Acórdão CAAD, Processo n.º 628/2014 – T).

No entanto, devemos ter em conta que as tributações autónomas em análise se traduzem num instrumento de tributação de despesas que, pela sua natureza, podem consubstanciar o pagamento dissimulado de rendimentos com o objetivo de evitar a sua tributação na esfera dos respetivos beneficiários, constituindo uma presunção de que estas despesas têm uma afetação mista (empresarial e privada). É efetivamente esta incerteza e desconhecimento que justificam a presunção destas despesas como não empresariais e consequentemente a aplicação de uma taxa de tributação autónoma.

A este propósito, vejamos o artigo 73º da LGT, o qual dispõe que “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.

Mediante o exposto, conclui-se que a “presunção de empresarialidade parcial” em causa, é suscetível de ser ilidida quer pelo Contribuinte, quer pela AT.

Neste sentido, já decidiu o Tribunal Arbitral que, caso o contribuinte prove que os encargos em questão têm uma afetação 100% empresarial, não deverão ser objeto de tributação, podendo estes encargos ser totalmente dedutíveis para efeitos de determinação da matéria coletável e não se encontrar sujeitos a qualquer taxa de tributação autónoma.

No nosso entender, só assim é possível salvaguardar a constitucionalidade deste regime, garantindo a conformidade com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, uma vez que, caso se mantivesse esta penalização independentemente do carácter 100% empresarial das despesas em causa, deixaria de existir uma razão de ser válida para a tributação autónoma destes encargos.

Neste sentido, realçamos que, para além do exemplo acima descrito, existem outros tipos de viaturas como as viaturas de exposição em concessionárias de automóveis e as viaturas de serviço.

### 3.3. Despesas de Representação

Com o intuito de reforçar o combate à fraude e evasão fiscal, o legislador decidiu, concomitantemente com os encargos com viaturas, passar a sujeitar a uma taxa de tributação autónoma as despesas de representação através da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro.

As despesas de representação estão atualmente sujeitas a uma taxa autónoma de 10%, considerando-se como tal as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

Este conceito respeita aos encargos suportadas pela empresa para a sua representação junto de terceiros (*i.e.*, clientes, fornecedores, ...).

Esta nova categoria é mais difícil de entender e tal como consideram Araújo & Oliveira (2014), representa “um passo mais no plano inclinado que nos haveria de trazer onde estamos hoje a respeito das ditas tributações autónomas”, uma vez que, não admite prova em contrário.

Efetivamente, uma vez que se trata de despesas documentadas, das quais se sabe a sua origem e finalidade, é difícil compreender a sua sujeição a uma penalização irrevogável.

Assim sendo, com base nos mesmo argumentos utilizados para a rubrica supra descrita, consideramos que estamos, também neste caso, perante uma presunção ilidível.

Não obstante a sua empresarialidade ser difícil de provar, dada a dificuldade de proceder a uma separação rigorosa do seu âmbito empresarial e de lazer, caso o contribuinte seja capaz de fazer prova rigorosa da sua integral empresarialidade, estes encargos também não deverão estar sujeitos a tributação autónoma.

### 3.4. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável

Em 2001, foi feita uma nova alteração à legislação que regula o regime das despesas sujeitas a tributação autónoma (Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro). Esta alteração veio aditar à lista de despesas sujeitas a estas taxas as “despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (..), ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo

se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado”.

Esta medida tem “uma finalidade idêntica à da incidência sobre despesas não documentadas: o combate ao abuso (que em determinadas configurações poderá representar evasão fiscal pura e dura) traduzido em desvio de fluxos ou rendimentos para zonas de baixa tributação com o único objetivo de furtá-los à tributação que seria aplicada em Portugal”(Morais, 2009).

No entanto, esta penalização tem “uma válvula de escape” uma vez que esta norma se traduz apenas numa inversão do ónus da prova, passando para o sujeito passivo a responsabilidade de provar o seu carácter normal e necessidade, não se constituindo assim numa presunção inilidível.

Caso o sujeito passivo não faça prova do carácter normal destes pagamentos, estas despesas são ainda sujeitas a uma penalização adicional uma vez que não serão também consideradas dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro fiscal, em sede de IRC.

### 3.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria

Os encargos efetuados ou suportados relativamente a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador são tributadas autonomamente desde 2005 (Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro) e atualmente encontram-se sujeitas a uma taxa de 5% ou de 10% caso a empresa apure prejuízo fiscal.

O conceito de ajudas de custo refere-se às “importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores dependentes quando estes se desloquem ao serviço da entidade patronal e que se destinem a compensar os

gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa” (Franco, 2008).

Relativamente aos encargos por compensação com viatura própria do trabalhador, estão sujeitos a tributação autónoma, os gastos de deslocação ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, com exceção da parte que seja tributada em sede de IRS na esfera do beneficiário.

No que concerne à dedutibilidade destes custos, podemos verificar que, de acordo com a alínea h) do artigo 23º-A do Código do IRC aditada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, só são dedutíveis em sede de IRC, caso a entidade patronal possua, “por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocações em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”.

“Ora, cumpridas as referidas condições, será inquestionável que a Administração Tributária terá ao seu dispor todos os elementos para verificar se, efectivamente, as ajudas de custo e compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador foram incorridas exclusivamente no interesse da empresa ou não, sendo que, no primeiro caso, obviamente, serão os gastos em questão dedutíveis e, no segundo, de maneira igualmente óbvia, não o serão” (Carvalho, 2017).

Tendo em conta que o legislador consegue verificar, através do mapa preenchido pela empresa, que estes gastos têm objetivos estritamente empresariais (tanto que são considerados gastos fiscalmente dedutíveis), é difícil compreender a sujeição destas despesas (dedutíveis) a tributação autónoma.

Assim, tendo sido prestadas todas as garantias necessárias tendo em vista a verificação da afetação empresarial dos encargos incorridos com ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa, e verificando-se assim também a sua dedutibilidade, não é possível encontrar uma justificação extrafiscal para a sua tributação autónoma, sendo apenas visível o objetivo de obtenção de receita.

### 3.6. Lucros distribuídos a entidades isentas de IRC

Ainda durante o ano de 2005, pelo Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro, foi introduzida uma nova taxa de tributação autónoma, incidente sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos do imposto.

Esta categoria encontra-se atualmente sujeita a uma taxa de tributação autónoma de 23% ou 33% caso a empresa apure prejuízo fiscal, quando as partes sociais a que os lucros respeitam 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 (Lei 2/2014, de 16 de janeiro).

Ao contrário das categorias anteriores, esta penalização não incide sobre despesas mas sim sobre “um dividendo recebido de uma sociedade de que se detêm participações por um curto espaço de tempo” (Cardosa, 2017).

Neste caso, apesar de não se tratar de uma despesa, é mais uma vez visível o intuito do legislador em combater possíveis situações de evasão ou planeamento fiscal, decorrentes da chamada “lavagem de dividendos”(Morais, 2009).

### 3.7. Compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes

As indemnizações ou quaisquer compensações devidas aquando da cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, passaram a estar incluídas na lista de despesas sujeitas a tributação autónoma em 2009, através da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro.

A lei prevê, atualmente, a sujeição, a uma taxa de tributação autónoma de 35%, das indemnizações e outras compensações devidas aquando da cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato.

Esta medida teve como objetivo evitar o pagamento de indemnizações de valores excessivos aos mais altos cargos de gestão, tendo surgido como medida de ataque aos *golden parachutes* (Cardosa, 2017), prática comum na época, não só em Portugal como num contexto internacional (práticas semelhantes foram adotadas em países como a França e a Inglaterra).

Adicionalmente, em 2010 e com a mesma finalidade da penalização acima descrita, o legislador decidiu sujeitar a tributação autónoma os 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 27.500€, os quais se encontram hoje igualmente sujeitos à taxa de 27,5% (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril).

Apesar de se entender aqui a intenção do legislador em tributar as indemnizações pagas e os bónus de montante excessivo a altos cargos das empresas (Martins, 2012), é importante salientar que, não obstante a sua tributação autonomamente nos termos do Código do IRC, estas indemnizações

são ainda tributadas integralmente, como rendimento de trabalho dependente, em sede do Código do IRS.

Relativamente a estas duas categorias, colocam-se várias questões.

Desde logo, importa entender quem se pretende atingir com esta norma, ou seja, a quem se referem os conceitos de “gestores”, “administradores” e “gerentes”.

Os conceitos de administrador e gerente encontram-se definidos no Código das Sociedades Comerciais, tratando-se dos órgãos de gestão das Sociedades Anónimas ou das Sociedades por Quotas, respetivamente.<sup>5</sup>

Relativamente ao conceito de gestor, salientamos a Circular n.º 2/2010, publicada pela Direção de Serviços do IRS no âmbito do regime fiscal dos residentes não habituais, que considera que se qualificam como gestores:

- Aqueles que se encontram abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março (Estatuto do Gestor Público); e
- Os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes.

Por outro lado, e cumpridos os restantes requisitos, não é clara a pretensão do legislador relativamente ao limite de €27.500, uma vez que, ultrapassado este limite, o artigo não especifica se a tributação autónoma incide apenas sobre o excedente deste montante ou sobre a totalidade do bónus atribuído.

Em termos práticos, parece-nos existir um entendimento generalizado de que, uma vez ultrapassado este limite, a tributação autónoma incidirá sobre a totalidade do bónus atribuído.

No entanto, assumindo que a razoabilidade por trás da sujeição destes encargos a tributação autónoma, é efetivamente a penalização de bónus de montante excessivamente elevado, tal significa o legislador entende como razoáveis os bónus atribuídos até ao montante de 27.500€, considerando assim

---

<sup>5</sup> Artigos 252.º e 390.º do Código das Sociedades Comerciais.

que os mesmos não constituem um valor excessivo, não deveria ser tributado apenas o excesso e não a totalidade do encargo? (Mesquita, 2014).

Neste contexto, entendemos que o impacto desta tributação autónoma é bastante superior se incidir sobre a totalidade do encargo do que seria no caso de esta limitar a sua aplicação apenas ao excedente do custo, sendo assim a penalização bastante superior, o que presumimos ter sido a intenção do legislador neste caso.

Efetivamente, realçamos que na prática, as empresas têm entendido que devem sujeitar a totalidade do encargo a tributação autónoma quando estes limites são ultrapassados.

### 3.8. O agravamento das taxas de tributação autónoma

Por fim, fazemos uma breve referência ao regime estabelecido no n.º 14 do artigo 88º do Código do IRC, o qual estabelece que “as taxas de tributação autónoma (...) são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos”<sup>6</sup>.

Esta taxa agravada foi introduzida em 2011 pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro, constituindo uma medida adicional de desincentivo às despesas acima mencionadas, uma vez que se entende que uma empresa que apresenta prejuízo fiscal não deverá ter capacidade para incorrer neste tipo de despesas (consideradas não essenciais para a sua atividade).

No entanto, tendo em conta que as próprias tributações autónomas já têm subjacente, como analisado acima, a intenção de desincentivar aquele tipo específico de despesa prevenindo ou compensando eventuais fugas aos impostos

---

<sup>6</sup> Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro.

(Sousa & Silva, 2016), e a sua taxa “base” já é considerada bastante elevada, é difícil justificar esta penalização acrescida.

Por esta razão, esta medida é criticada por muitos, com o argumento de que, a par do aumento das taxas “base” de tributação autónoma e do alargamento das categorias a elas sujeitas, este agravamento constitui também mais uma medida de angariação de receita fiscal.

Adicionalmente, importa referir que, de acordo com os dados disponibilizados pela AT<sup>7</sup>, não se verificou, como esperado, uma diminuição do número de declarações entregues apurando prejuízo fiscal, a partir da data de implementação desta medida (2011), conforme o gráfico 1:

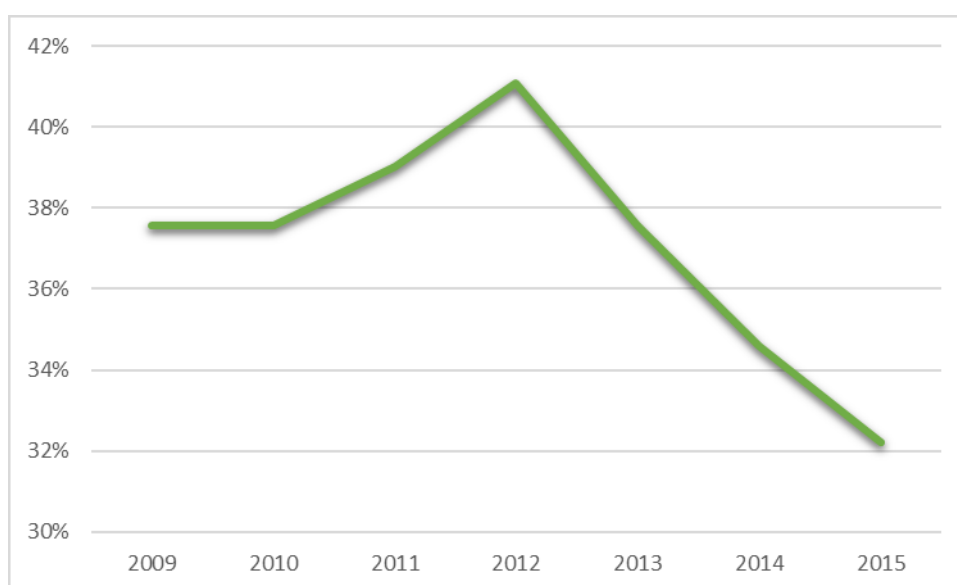


Figura 1 – Número de declarações Modelo 22 do IRC entregues com Prejuízo Fiscal

Pelo contrário, é possível observar um aumento do número de declarações entregues com prejuízo fiscal entre 2011 e 2012 que se se poderá explicar com a crise financeira que se ergueu em Portugal nesta altura.

<sup>7</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRC.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx)

Não obstante, a percentagem de declarações com prejuízo fiscal tem vindo a diminuir a partir de 2013, o que poderá significar que só mais tarde é que as empresas se começaram a aperceber do impacto desta medida, alterando assim os seus hábitos de planeamento fiscal, o que nos poderá levar a concluir que ela teve efetivamente a consequência pretendida. Não obstante, existem outros fatores que deverão ser tidos em conta, como analisaremos de seguida.

Por fim, salientamos que o agravamento em 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma em caso de prejuízo fiscal não se encontra previsto no Código do IRS.

Relativamente a este regime, existia, até 2016, dúvida relativamente à sua aplicação num contexto de um grupo de sociedades tributado ao abrigo do RETGS.

A partir de 2016, esta questão foi esclarecida, pela aplicação da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, de natureza interpretativa. Com esta lei, passou a constar da letra do próprio artigo que regula as tributações autónomas em IRC que “Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º”.

Assim sendo, não restam atualmente dúvidas que, para efeitos do agravamento das taxas de tributação autónoma no caso de sujeitos passivos tributados ao abrigo do RETGS, deve ser considerado (tal como disposto na Informação Vinculativa, Processo n.º 2011004399, com Despacho do Subdiretor-Geral, de 2012-03-30) “o resultado (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurado na declaração do Grupo referente ao período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários passíveis de tributação autónoma e não o lucro tributável ou o prejuízo fiscal apurado por cada uma das sociedades que integram o perímetro de consolidação abrangido pelo regime”.

# Capítulo 4

## O impacto das tributações autónomas no imposto pagar

Atualmente, a taxa nominal de IRC encontra-se fixada nos 23%, nunca tendo sido ultrapassado o limite de 25%.

Não obstante, as taxas de tributação autónoma têm tido um crescimento exponencial desde a sua criação, como se pode verificar pelo gráfico 2, podendo atualmente atingir os 70%.



(Milhões de Euros)

*Figura 2 – Evolução do montante pago a título de tributações autónomas em IRC*

É possível observar um aumento acentuado das receitas obtidas com a tributação autónoma relativamente ao ano de 2011, reflexo do agravamento em 10 pontos percentuais de todas as taxas de tributação autónoma em situação de prejuízo fiscal, como aditado pela Lei n.º 64-B/2011. Este aumento teve uma maior amplitude, uma vez que, foi acompanhado de um aumento no número de declarações entregues apresentando prejuízo fiscal (Gráfico 1).

Neste sentido, podemos verificar que, apesar de não se ter verificado em 2011, como esperado, uma diminuição do número de declarações entregues apresentando prejuízo fiscal, verificou-se um aumento de quase 50% na receita arrecadada pelo Estado, a título de tributações autónomas naquele ano.

Ora como ainda se encontra bem presente na memória de todos, em 2011, Portugal encontrava-se a atravessar uma grave crise financeira, a qual teve graves consequências ao nível da estabilidade económica e financeira das empresas.

Segundo dados do *Pordata*<sup>8</sup>, o número de empresas em Portugal caiu quase 10% de 2008 a 2011, tendo existido uma diminuição absoluta do número de empresas em Portugal de 2010 para 2011 de 32.009 empresas.

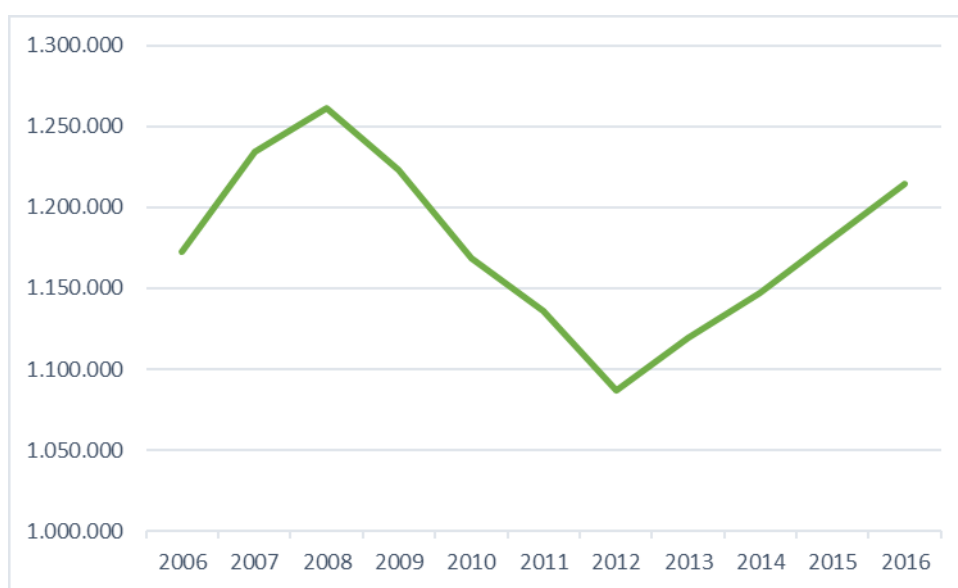


Figura 3 – Número total de empresas existentes em Portugal<sup>9</sup>

Como é visível no Gráfico 3, o número de empresas só deixou de cair em 2013, ano em que já eram visíveis algumas melhorias ao nível da crise económica que atingiu o no nosso país.

<sup>8</sup> <https://www.pordata.pt/Portugal/Empresas+total-2854>

<sup>9</sup> Estes montantes incluem empresários em nome individual e pessoas coletivas.

Ora, num contexto de grave crise económica onde as empresas se debatiam com fortes dificuldades para continuar ativas, fará sentido agravar ainda mais a penalização imposta pelas tributações autónomas, em especial para empresas que apresentem prejuízo?

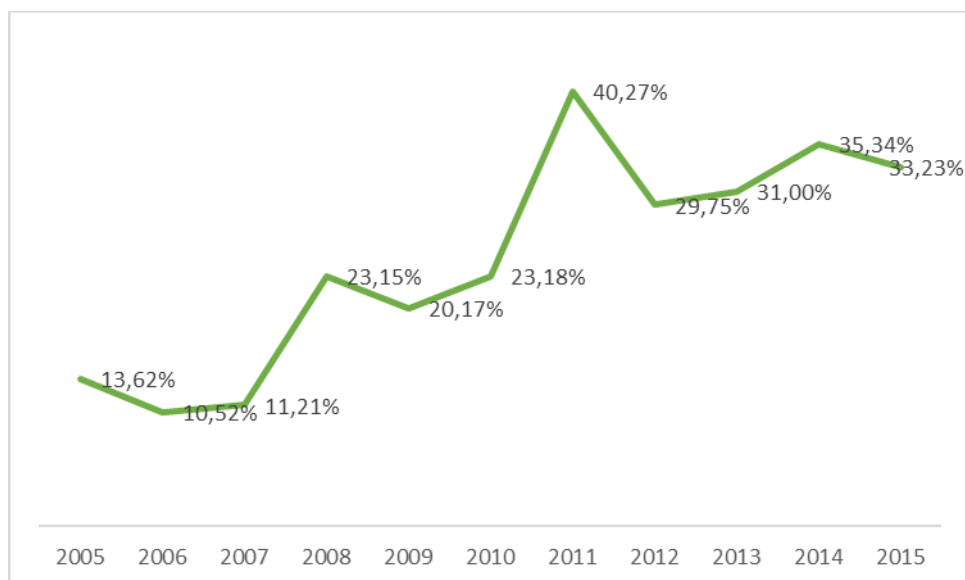


Figura 4 – Peso das Tributações Autónomas no total a pagar

Para além da crescente evolução do número de declarações entregues apurando prejuízo fiscal e da receita relativa às tributações autónomas, importa ainda realçar que em 2015<sup>10</sup>, as tributações autónomas representavam cerca de 33% do total de imposto a pagar, tendo este valor atingido um pico de 40,27% em 2011.

Importa não esquecer, que o pico verificado no ano de 2011 se deve à implementação da medida de agravamento das taxas de tributação autónoma, aquando do apuramento de prejuízo fiscal pelas empresas.

Apesar de não existirem à data dados referentes ao valor pago pelas empresas a título de tributações autónomas por referência aos anos de 2016 e 2017, cremos

<sup>10</sup> Estatísticas mais recentes disponibilizadas em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRC.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx)

que o seu peso se deve manter semelhante a 2015 uma vez que não existiram, neste período, alterações legislativas relevantes relativamente ao valor das taxas a pagar.

Assim sendo, considerando que o valor a pagar a título de tributações autónomas se situa atualmente perto dos 30% do valor do imposto total a pagar, valor este que, relembre-se, deveria constituir apenas uma medida antiabuso, geram-se dúvidas acerca da sua legalidade e da sua fundamentação.

# Capítulo 5

## Legalidade das tributações autónomas

Após analisar a evolução das tributações autónomas bem como o seu impacto no sistema fiscal português, importa perceber como e se se enquadram na lei fiscal portuguesa.

Preliminarmente, e uma vez que nos encontramos apenas focados nas tributações autónomas dispostas no Código do IRC, cumpre referir, que a tributação das empresas pelo seu rendimento real, é uma obrigação expressamente consagrada no artigo 104º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Este artigo constitui a única referência expressa na nossa Constituição relativa aos impostos devidos por pessoas coletivas e determina que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Os efeitos práticos desta norma são impostos pelo Código do IRC, o qual prevê que as empresas sejam tributadas pelo seu rendimento real, sendo o seu lucro tributável “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código” (Lei 2/2014, de 16 de janeiro).

Não obstante, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos poderá existir em alguns casos, nomeadamente caso se verifique “impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável”, os indicadores de atividade sejam inferiores aos normais ou quando existam “manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados”, nos termos previstos na Lei Geral Tributária.

A este respeito, cumpre ainda referir que, numa perspetiva histórica, é possível observar uma preferência pela tributação do rendimento real em

detrimento do rendimento normal, apesar de nem sempre ter sido assim. Retrocedendo alguns anos, podemos observar que com a Reforma de 1929, foi instituído um regime baseado na tributação pelo rendimento normal. Como assinala Faveiro (1999) na base deste sistema, estava a supremacia da Administração que fixava “para cada contribuinte, o rendimento que, segundo o seu critério pessoal, se considerava como normal”. De acordo com este regime, cada contribuinte paga imposto relativo ao rendimento normal para si fixado, independentemente de o rendimento real exceder ou ser inferior ao rendimento normal.

Este regime (que se esperava que fosse transitório) perdurou até aos anos 60, ano em que foi implementado um regime de tributação de rendimentos reais, aplicando-se uma tributação por taxas degressivas, instituindo-se apenas em 1969, uma tributação do rendimento através de taxas progressivas.

Apesar da preferência histórica e atual por uma tributação pelo rendimento real, importa perceber a intenção do legislador quando refere que a tributação das empresas deverá incidir “fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Neste sentido, o que devemos entender por fundamentalmente?

Nabais (2016) defende que, com “fundamentalmente”, o legislador pretendeu deixar margem para existir outro tipo de tributação desde que justificada com fatores como evitar a evasão fiscal.

Da mesma forma, Saldanha Sanches (2007) entende que apesar de o legislador ordinário, se encontrar vinculado a esta imposição constitucional, tem uma “ampla liberdade na conformação do objeto de a tributação e do nível das taxas”.

Desta forma, entendemos que quaisquer métodos indiretos de tributação das empresas, podem existir, mas deverão ser justificados e ter um carácter residual de forma a respeitarem esta obrigação constitucional.

Ora, como referido acima, as tributações autónomas tiveram como objetivo primeiro o desincentivo de certas despesas não desejadas que pudessem ter como objetivo a diminuição da quantidade de imposto a pagar.

Como foi já igualmente supracitado é entendimento de vários autores, que as tributações autónomas há muito que deixaram de ter esse carácter extrafiscal de combate a comportamentos potencialmente abusivos, apresentando hoje como principal objetivo a angariação de receita fiscal.

Isto torna-se claro através da análise da evolução histórica das tributações autónomas, apresentada no Capítulo 1 deste trabalho, em particular através da acentuada subida das taxas de tributação autónoma ao longo do tempo e do alargamento generalizado do seu âmbito de aplicação.

O crescimento das tributações autónomas bem como a sua mudança de génese que se tem vindo a verificar desde o momento da sua criação até agora, fez com que se começasse a questionar se, não obstante se encontrarem incluídas no Código que regula o IRC, estas constituem efetivamente IRC.

A este respeito, e apesar de existirem várias opiniões em sentidos divergentes, entendeu o Tribunal Constitucional na sua última decisão relativa este tema (Acórdão do Tribunal Constitucional 197/2016, de 23 de Maio) o seguinte:

“A tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à perceção de um rendimento, mas à realização de despesas)”.

Ora, com uma taxa de IRC atualmente fixada nos 21% e taxas de tributação autónoma que podem chegar aos 70%, será que está a ser cumprido o disposto no n.º 2 do artigo 104º da CRP e a tributação das empresas está realmente a incidir “fundamentalmente sobre o seu rendimento real”?

Após entendermos o que levou à inclusão do advérbio “fundamentalmente” na letra do artigo aqui em causa, cumpre explicar o que está na base do princípio da tributação pelo rendimento real.

Para tal, importa em primeiro lugar referir os dois princípios que estiveram na base deste, nomeadamente, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

Ora estes dois princípios encontram-se interligados na sua génese. Segundo, Costa (2014), o princípio da “igualdade tributária ou impositiva comporta duas vertentes: a da “generalidade” (todos estão obrigados ao pagamento de impostos) e a da “uniformidade” (a repartição dos impostos obedece ao mesmo critério para todos)”.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva pretende ser a expressão dessa segunda vertente do princípio da igualdade na tributação — e traduz a ideia ou a conceção segundo a qual a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes, segundo o grau de intensidade dela em função desses fatores.

Ora, se cada sociedade é tributada relativamente ao rendimento efetivamente obtido (calculado de acordo com as regras dispostas no Código do IRC), fará sentido que tenha uma tributação extra sobre certas despesas, independentemente de as mesmas serem ou não dedutíveis?

O legislador pretende justificar esta tributação extra por se tratar de despesas que podem camuflar rendimentos que deveriam ser tributados em sede de IRS ou por se tratar de despesas não necessárias à atividade da sociedade.

No entanto, as tributações autónomas encontram-se cada vez mais longe deste conceito, servindo cada vez mais um fim puramente financeiro.

Realçamos que, para que seja sequer possível defender a componente extrafiscal deste regime e para que se encontrem em concordância com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, o sujeito passivo

terá de ter oportunidade de provar a empresarialidade dos gastos em que incorreu, evitando assim a sujeição dos mesmos a uma taxa de tributação autónoma. Esta possibilidade terá de existir mesmo quando não expressamente elencado na letra da lei, nomeadamente no que concerne aos encargos com viaturas e despesas de representação (Vide Capítulo 2).

Não obstante, mesmo que a totalidade dos encargos sujeitos a tributação autónoma possam ser justificados por razões extrafiscais, entendemos que, para se encontrar em concordância com a Constituição, a tributação autónoma deveria constituir uma exceção à regra e não quase um verdadeiro imposto autónomo.



# Capítulo 6

## Natureza tributária das tributações autónomas

Tendo agora presente, a evolução história das tributações autónomas, bem como as diversas categorias a elas sujeitas, importa perceber a natureza subjacente a este tributo. Esta análise, permitir-nos-á, para além de caracterizar esta figura, completar o raciocínio iniciado no capítulo anterior.

Assim sendo, cumpre em primeiro lugar referir que de acordo com o artigo 3º da LGT, os tributos podem ser fiscais ou parafiscais, estaduais, regionais ou locais e compreendem “os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

Neste sentido, podemos considerar que os tributos se podem dividir em três categorias (divisão tripartida dos tributos): os impostos, as taxas e as contribuições (especiais ou financeiras) (Nabais, 2014).

As contribuições, ao contrário dos impostos e das taxas, destinam-se a grupos de pessoas ligados por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma atividade administrativa (no caso das contribuições especiais) ou resultam da partilha de uma específica contrapartida de natureza grupal (nas demais demonstrações financeiras) (Nabais, 2016).

De acordo com (Sousa, 2011), as taxas constituem um tributo bilateral, isto é, supõem uma “contrapartida prestacional administrativa específica” e a “aludida contraprestação não tem de equivaler rigorosamente ao montante da taxa exigida ao beneficiário”.

Ao contrário das taxas, o imposto constitui, segundo (Nabais, 2016) uma “prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa (...) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Finalmente, em termos

teológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório”. Para além disto, cumpre referir que a competência legislativa em matéria fiscal é de competência exclusiva da Assembleia da República, podendo esta autorizar o Governo mediante autorização legislativa.

Sendo que nenhuma das figuras acima descritas poderá revestir carácter sancionatório (Sousa, 2011), entendemos que a principal distinção existente entre estas duas figuras é (para além da competência legislativa para a sua criação) o seu carácter bilateral ou unilateral.

No nosso entendimento, as tributações autónomas incluem-se por completo na definição de imposto acima elencada, não restando qualquer dúvida de que configuram um autêntico imposto.

Neste sentido, importa salientar que apesar de ter sido várias vezes referido o seu objetivo “penalizador”, as tributações autónomas não revestem um “carácter sancionatório”, uma vez que não pretendem ter uma função de repreensão de atos ilícitos. Por outras palavras, este objetivo inerente às tributações autónomas de desmotivação de práticas que poderão estar associadas a planeamento fiscal abusivo não impede a sua classificação como imposto, apenas as inclui na categoria de “imposto com finalidades extrafiscais” (Cardosa, 2017).

Relativamente à sua categoria, o sistema fiscal português encontra-se atualmente dividido em três grandes categorias, nomeadamente a tributação sobre o rendimento, a tributação do património e a tributação do consumo.

Entendemos que a tributação do rendimento das pessoas singulares tributa os sujeitos passivos através de uma taxa única e progressiva, de acordo com as necessidades e os rendimentos de cada agregado familiar. No que respeita à tributação do rendimento das pessoas coletivas, são tributados todos os rendimentos obtidos pelas pessoas coletivas sujeitas a este imposto numa

perspetiva mundial, incidindo o imposto fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Nesta categoria inclui-se o IRS e o IRC.

Relativamente à tributação do património, segue-se o entendimento de que cada um deverá pagar imposto de acordo com os benefícios retirados da utilização do património. Nesta categoria inclui-se o IMI, o IMT, o Imposto do Selo.

Finalmente, os impostos sobre o consumo visam adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social (Nabais, 2016). Nesta categoria destacamos o IVA e os Impostos Especiais sobre o Consumo.

E as tributações autónomas? Em que categoria se enquadram?

## 6.1. As tributações autónomas e o IRC

Atenta a história subjacente à criação das tributações autónomas, bem como as razões associadas à sua evolução, como exposto nos primeiros capítulos deste trabalho, importa, antes de mais, esclarecer que nem sempre as tributações autónomas estiveram previstas no Código do IRC.

Realçamos, uma vez mais, que as tributações autónomas propriamente ditas, surgiram em 1990, com a publicação do Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, ou seja, em diploma autónomo aquele que regula o IRC. Só 10 anos mais tarde, com a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro é que as tributações autónomas passaram a estar incluídas no diploma que regula o IRC, passando a sua autoliquidação a ser feita aquando da autoliquidação do IRC.

Assim, e apesar de haver ainda quem defenda que as tributações autónomas são efetivamente IRC uma vez que é nele que se encontram reguladas, é possível verificar que “logo à nascença a tributação autónoma nunca teve que ver com, nunca foi, imposto sobre o rendimento da empresa, numa palavra, nunca foi IRC

(ou IRS), e inicialmente, no seu nascimento, nem sequer foi colocada no código que regula o IRC (ou o IRS)” (Araújo & Oliveira, 2014).

Esta questão teve especial pertinência aquando da entrada em vigor da Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro, a qual previa um aumento de 5% para 10% da taxa de tributação autónoma associada aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação bem como, aos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos. Ora, esta lei que entrou em vigor a 6 de dezembro de 2008, pretendia aplicar-se a todos os encargos e despesas realizados desde 1 de janeiro de 2008. Neste sentido, tornou-se inevitável decidir acerca da legalidade dos efeitos retroativos da norma em apreço.

Tendo em vista que a retroatividade fiscal se encontra expressamente proibida de acordo com o artigo 103º, n.º3 da CRP, cumpre referir que é entendimento da doutrina que esta retroatividade fiscal pode ser dividida em retroatividade própria ou autêntica e retroatividade imprópria ou inautêntica, encontrando-se apenas a primeira coberta por este artigo. Neste sentido, impõe-se, em primeiro lugar, fazer a distinção entre estes dois conceitos.

Falamos de retroatividade própria ou autêntica quando “o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga” (Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/2010), sendo este tipo de retroatividade considerado totalmente inaceitável uma vez que viola “de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança” dos contribuintes (Comissão Constitucional, 1982).

Por outro lado, a retroatividade imprópria ou inautêntica, verifica-se em situações em que “o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes se continua formando na vigência da lei nova” (Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/2010, de 27 de outubro).

Ora, de acordo com as definições expressas acima, verificamos, conforme o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 310/2012 que, caso as tributações autónomas sejam consideradas IRC e uma vez que a “tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual, o contribuinte se insere)” se inclui no conceito de retroatividade imprópria ou inautêntica, esta retroatividade teria de ser legalmente aceite.

Foi esta a decisão tomada pelo Tribunal Constitucional no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 18/2011, a qual julgou não inconstitucional a retroação da norma do artigo 5.º da Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro, entendendo que a tributação autónoma se assimilava ao IRC e assim um imposto periódico, cujos factos tributários se vão formando no decurso do ano fiscal.

Neste contexto, importa referir que existiu um voto vencido, do Sr. Juiz Conselheiro Vítor Gomes, o qual defende a inconstitucionalidade da norma em apreço, considerando que “embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação desta célula”.

De facto, em 2012, o Tribunal Constitucional veio novamente pronunciar-se acerca desta questão no Acórdão nº 310/2012 julgando desta vez a norma inconstitucional, argumentando que as tributações autónomas se diferenciam do conceito de IRC (ou IRS), uma vez que, “no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e, por isso, passível de tributação”

Nabais (2013) também se pronunciou acerca desta questão, considerando ser “particularmente chocante a aplicação desses impostos, que constituem inequívocos impostos de obrigação única ou impostos instantâneos, a despesas realizadas antes da sua aprovação legal, embora no período de tributação a que se reporta esse dito IRC, como fez a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, relativamente ao aumento das taxas de tributação autónoma sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros. Efetivamente, não vemos como tais impostos, enquanto aplicados a despesas realizadas no passado, possam não ser considerados impostos retroativos e, por conseguinte, inconstitucionais por violação do n.º3 do artigo 103º da Constituição”.

Atualmente, parece estar relativamente consolidado o entendimento de que as tributações autónomas, apesar de se encontrarem inseridas nos Códigos do IRC e do IRC, constituem uma realidade diferente dos respetivos Impostos sobre o Rendimento.

## 6.2. As tributações autónomas e o IVA

Ora, tendo em conta que as tributações autónomas (especialmente as dispostas no Código do IRC) incidem fundamentalmente sobre despesas, fará sentido inclui-las na categoria de impostos sobre o consumo?

Neste sentido, já vários autores se pronunciaram, entendendo que “a tributação autónoma, apesar de ter lugar a título de IRC, é materialmente uma tributação que recai sobre a despesa e não sobre o rendimento” (Carlos, 2016).

Medeiros (2017) defende que “assim como o IVA, a TA é imposto sobre consumo, e como imposto sobre consumo deve ser tratada”.

Ora em Portugal, o principal imposto sobre o consumo é o IVA, o qual representa cerca de 37%<sup>11</sup> do total da receita fiscal portuguesa. Neste sentido, importa analisar os dois regimes em vigor, de modo a verificar se podemos estar perante realidades idênticas.

O IVA é um imposto que tem por base o Direito Comunitário (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006), um imposto plurifásico visto que se encontra presente em todas as fases do circuito económico e um imposto indireto, não cumulativo, uma vez que é realizado pelo método subtrativo indireto (Lança, 2011).

Neste sentido, apesar de tanto o IVA como o IRC pretenderem tributar factos relacionados com a atividade empresarial, importa salientar que os mesmos tratam factos tributários distintos, ainda que, quando se fala de tributação autónoma, se encontrem muito próximos.

Palma (2015) entende que todos os países que adiram à União Europeia “devem, obrigatoriamente substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo comunitário do IVA” uma vez que este pretende “reduzir a margem de manobra do legislador nacional” contribuindo assim para a estabilidade do imposto e a manutenção da harmonização fiscal.

Ora, será que as tributações autónomas entram, neste âmbito, em conflito com o IVA?

No nosso entender, apesar de a tributação autónoma ter surgido com o objetivo de evitar certos comportamentos considerados indesejados, uma vez que poderão potenciar o planeamento fiscal abusivo, particularmente através da dedução indevida de gastos, apresentam atualmente uma forte componente de arrecadação de receita fiscal.

---

<sup>11</sup> <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765>

Neste sentido, é possível dizer que as tributações autónomas englobam em si, dois objetivos essenciais, nomeadamente, o seu objetivo inicial de desincentivo a certas despesas e por outro lado, o objetivo de arrecadação de receita que acaba por as transformar num novo imposto sobre o consumo (ou despesa), apesar de inserido no Código do Imposto sobre o Rendimento.

Neste sentido, apesar de os Estados Membros da União Europeia terem autonomia ao nível do ordenamento jurídico e económico, podendo “formular e aplicar regras de concorrência para o seu Estado interno, com independência em relação às normas comunitárias e mesmo conduzindo a soluções diametralmente opostas” (Gorjão-Henriques, 2008), o TJUE tem vindo a alertar para “a necessidade de se apurar se as regras estabelecidas pelos Estados membros, são abusivas e desproporcionais, tendo em vista os objetivos de controlo da fraude e evasão fiscais internacionais” (Xavier, 2017).

Assim sendo, apesar de relativamente a algumas das rúbricas ser perceptível e aceitável a sua sujeição a tributação autónoma por razões extrafiscais, importa analisar, tanto a nível da legislação interna como europeia, se a dimensão a que as mesmas chegaram atualmente não se afigura abusiva e uma violação dos direitos dos contribuintes.

# Capítulo 7

## Dedução das tributações autónomas à coleta do IRC

Em primeiro lugar, importa relembrar que o IRC pretende tributar o rendimento obtido por empresas nacionais ou estrangeiras com rendimentos em Portugal. O valor do imposto a pagar é calculado com base no resultado contabilístico deduzido das correções estabelecidas no próprio Código.

Este resultado contabilístico inclui, como não poderia deixar de ser, os gastos decorrentes de outros impostos, os quais são tratados como qualquer outro gasto e integrados para efeitos de apuramento do lucro ou prejuízo contabilístico.

O Código do IRC não afasta este tratamento contabilístico dos gastos fiscais e parafiscais, considerando que os mesmos são gastos dedutíveis na mesma medida da generalidade dos gastos e encargos suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.<sup>12</sup>

Este constitui o tratamento aplicável, em sede de IRC da generalidade dos impostos (*i.e.*, IMT, IMI, Imposto do Selo, IVA, ...), excluindo-se apenas os encargos com impostos explicitados na alínea a) do número 1 do artigo 23º-A (anterior 45º) do Código do IRC.

Por outras palavras, entendemos que os impostos suportados pelo sujeito passivo constituem, em regra, gastos dedutíveis em sede de IRC, encontrando-se as únicas exceções a esta regra dispostas no artigo suprarreferido.

Não obstante, a alínea a) do número 1 do artigo 23º-A tem vindo a alterar a sua redação, existindo dúvidas acerca da inclusão das tributações autónomas na exceção prevista neste artigo. Em resultado destas alterações, urge assim a necessidade de analisar a norma em vigência antes e após o ano de 2013.

---

<sup>12</sup> Vide alínea f) do nº1 do artigo 23º do Código do IRC.

## 7.1. O regime em vigor até 2013

Até ao ano de 2013, encontrava-se em vigor o artigo 45º do Código do IRC, o qual dispunha o seguinte:

“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;”

Neste sentido, importa realçar uma vez mais que as tributações autónomas não incidem geralmente sobre os lucros. Aliás, as tributações autónomas dispostas no Código do IRC incidem fundamentalmente sobre a despesa, encontrando-se a única exceção na tributação de lucros distribuídos, nos termos do n.º 11 do artigo 88º deste Código.

Uma vez que as tributações autónomas não incidem, direta ou indirectamente, sobre os lucros só estarão excluídas do montante de gastos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável caso se entendam que constituem IRC.

Não obstante, importa referir que a Modelo 22, a qual é preparada pela AT, não permitia (e continua a não permitir), pela sua constituição, a dedução do valor a pagar a título de tributação autónoma à coleta do IRC (Vide Campo 365 do Anexo 1).

## 7.2. O regime em vigor após 2013

A Lei 2/2014, de 16 de janeiro, veio revogar o artigo 45º do Código do IRC e estabelecer nos termos do artigo 23º-A, o seguinte:

“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;”

Através desta alteração percebemos que o legislador entende que as tributações autónomas são IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de pertencerem ao mesmo regime fiscal unitário.

No entanto, é importante realçar que o legislador dispõe de ampla discricionabilidade legislativa na constituição deste artigo, gozando de ampla liberdade na definição dos gastos não dedutíveis para efeitos fiscais (Acórdão CAAD, Processo nº 209/2013-T).

Neste sentido, entendemos ser legítima a opção do legislador de incluir as tributações autónomas na categoria de gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, independente da sua natureza.

Por tudo quanto foi exposto, entendemos que a partir de 2013, deixou de existir qualquer dúvida relativamente à inclusão das tributações autónomas no âmbito de gastos não dedutíveis para o cálculo do Lucro Tributável.

Na senda de tudo o que anteriormente se foi expondo, é agora possível responder à questão “Devem as quantias pagas a título de tributação autónoma por um sujeito passivo de IRC ser consideradas um encargo dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável?”.

No nosso entender, após 2013 não existe qualquer dúvida relativamente à impossibilidade da realização desta dedução. No entanto, atendendo à letra da lei em vigor antes de 2013 as quantias pagas a título de tributação autónoma deverão, no nosso entender, poder ser deduzidas à coleta do IRC.



# Capítulo 8

## Deduções às tributações autónomas

Se existiam dúvidas relativamente à natureza das tributações autónomas, em 2013, com a alteração do artigo 23º-A, passou a ser claro que o legislador entende que estas se incluem no conceito de IRC e que, por essa razão, não poderão ser deduzidas à coleta do mesmo, como desenvolvido no capítulo anterior.

Neste sentido, importa perceber as razões e as consequências de o legislador entender que as tributações autónomas devem ser consideradas, para todos os efeitos, IRC.

Em primeiro lugar, cumpre referir que não existia, até 2018, no Código do IRC, designadamente, nos capítulos referentes à incidência (Capítulo I), à liquidação (Capítulo V) ou ao pagamento (Capítulo VI) quaisquer referências expressas às tributações autónomas, de onde é possível concluir que, caso as mesmas sejam consideradas IRC, terão de se encontrar sujeitas, de modo genérico, aos demais artigos previstos neste Código.

Esta conclusão é enfatizada pela alteração ao artigo 23º-A, onde se pode ler “o IRC, incluindo as tributações autónomas”, uma vez que o legislador expressa claramente o seu entendimento de que o IRC inclui efetivamente as tributações autónomas.

Adicionalmente, temos de concordar que caso o legislador considerasse que as tributações autónomas representam uma realidade diferente do IRC, a sua liquidação seria feita sem qualquer fundamento legal, uma vez que não existia, até 2018, qualquer referência à sua liquidação.

Ora, uma vez entendido que as tributações autónomas se consubstanciam como parte do IRC, fará sentido que exista uma única liquidação de IRC, a qual deverá incluir a parte proveniente das tributações autónomas. Assim, existiria uma liquidação de IRC única que compreenderia duas partes: “a liquidação das

tributações autónomas e a do restante IRC, cada uma com matéria coletável determinada de modo próprio e com taxas de tributação próprias, mas ambas liquidadas nos termos do artigo 90.º do CIRC” (Acórdão CAAD, Processo nº 775/2015-T).

Neste sentido, uma vez que existe uma liquidação única, torna-se proeminente concluir que a parte da coleta proveniente das tributações autónomas é parte integrante da coleta de IRC.

No entanto, com o Orçamento de Estado para 2016, o legislador passou a explicitar no n.º 21 do artigo 88º o seguinte:

“A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado.”

Este artigo veio proibir expressamente que às tributações autónomas se efetuem quaisquer deduções adicionais após o momento em que, apurada a coleta do IRC *stricto sensu* e derrama estadual, se deduzam os montantes constantes do artigo 90º do Código do IRC e pretende assumir carácter interpretativo.

Neste sentido importa salientar que, de acordo com as regras gerais de direito em matéria de aplicação de leis no tempo e leis interpretativas, releva o artigo 13º do Código Civil, o qual dispõe no seu número 1 o seguinte:

“A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza”

Ora, torna-se pertinente realçar aqui que o número 21 do artigo 88º se consubstancia num artigo novo, e não numa alteração à lei que pretende interpretar, tanto que se manteve inalterado o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 90º do Código do IRC, da qual se retira que ao montante da coleta do IRC apurado são dedutíveis os benefícios fiscais, o que significa que o legislador não identificou qualquer necessidade de esclarecimento do sentido e alcance desse preceito.

Por outro lado, verifica-se que o intuito do novo número 21 do artigo 88º é proibir quaisquer deduções adicionais às tributações autónomas, nomeadamente, que se deduzam os montantes constantes do artigo 90º do Código do IRC. Por outra palavras, o legislador pretende que as deduções constantes do artigo 90º se apliquem apenas à coleta de IRC *stricto sensu* e derrama estadual.

Sucedem que, “não basta, porém, que o legislador confira expressamente à lei nova carácter interpretativo para que ela se aplique à questão controvertida que surgira antes da entrada em vigor da lei nova. Norma interpretativa, portanto, é norma que não altera qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, vem tão só traduzir o seu significado. Uma norma que altera o sentido, conteúdo ou o alcance da norma interpretada não estará a interpretar, antes a modificar a regra, criando nova norma, instituindo novos direitos, deveres e obrigações” (Acórdão CAAD, Processo nº 302/2016-T).

Na verdade, o n.º 21 do artigo 88º do Código do IRC terá de ser visto como um novo preceito, que não existia antes da Lei do Orçamento do Estado para 2016 (e conseqüente alteração para 2018), já que veio preencher uma lacuna existente no Código do IRC, nomeadamente no que concerne aos procedimentos a adotar pelo contribuinte aquando do apuramento da coleta do IRC proveniente da tributação autónoma.

Assim sendo, consideramos que a norma do número 21 do artigo 88º do Código do IRC não é uma verdadeira norma interpretativa, uma vez que pretende alterar o sentido, o conteúdo e o alcance da própria norma que visa interpretar.

Assim sendo, tendo em consideração o carácter inovador e não meramente interpretativo da norma em apreço, não poderá esta ser aplicada aos factos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor, sob pena da violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

Adicionalmente, cumpre referir que também já se pronunciaram os Juízes Conselheiros do Tribunal Constitucional no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 267/2017 acerca desta questão referindo que “Na verdade (...) aquele que representava um certo entendimento jurisprudencial quanto à admissibilidade de deduções ao montante global da coleta de IRC (...) deixou de ser admissível à luz do citado n.º 21. (...) Dado o conteúdo gravoso para os contribuintes da nova solução legal – visto que tende a agravar o quantum devido a título de IRC –, a pretensão de a mesma se aplicar a anos fiscais anteriores ao do início da sua vigência mostra-se flagrantemente incompatível com a proibição constitucional de impostos retroativos”.

Ora, o procedimento e forma de liquidação do IRC, pelo sujeito passivo ou pela AT, encontra-se definido no artigo 90º do Código do IRC, aplicando-se este procedimento ao apuramento da totalidade de imposto devido nos termos deste Código.

Uma vez que “não existe no CIRC outro artigo, para além do artigo 90.º, que distinga o processo de liquidação das tributações autónomas do restante IRC”, a liquidação da tributação autónoma só poderia ser efetuada por via da aplicação do artigo 90º do Código do IRC, caso contrário, teríamos de “aceitar que existe uma lacuna na lei e, sendo esta uma lei fiscal, não permite a integração” (Acórdão CAAD, Processo nº 134/2017-T).

Ora, o artigo 90º do Código do IRC define, no seu número 2 as deduções que deverão ser feitas aquando da liquidação do IRC:

“Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;
- c) A relativa a benefícios fiscais;
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106º;
- e) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.”

De acordo com os argumentos anteriormente expostos, consideramos que uma vez que atualmente as tributações autónomas são consideradas IRC, deverão fazer parte da coleta deste, podendo ser deduzidos os montantes acima expostos.

No entanto, pesa ainda o argumento de que, uma vez que as tributações autónomas se consubstanciam numa forma de penalização de certas despesas e assim, numa medida anti abusiva, esta finalidade é anulada caso lhe sejam deduzidos os montantes referidos.

Neste sentido, citamos o entendimento do tribunal arbitral, que já se expressou no Acórdão do Processo nº 433/2017-T entendendo que “a natureza de normas antiabuso, destinadas a evitar a fraude e a evasão fiscal, não exclui a possibilidade de deduções à colecta de IRC que com a aplicação dessas normas for determinada, o que é manifesto em relação à colecta proporcionada por correcções baseadas em normas de natureza indiscutivelmente antiabuso, como, por exemplo, as relativas aos preços de transferência ou subcapitalização e também as correcções resultantes da aplicação da norma geral antiabuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT”.

Adicionalmente, temos que ter em consideração (tal como foi analisado nos capítulos anteriores) que nem todas as tributações autónomas visam desincentivar despesas. Apresentamos neste caso o exemplo do número 11 do artigo 88º, que incide sobre os “lucros distribuídos” apresentando-se como “uma forma de tributação de lucro complementar ou alternativa em relação à prevista para a generalidade dos rendimentos”.

Também o n.º 8 do artigo 88º “não tem subjacente qualquer intenção de desincentivar a realização das operações a que se refere, mas sim impor aos contribuintes especiais deveres probatórios em situações em a tributação mais favorável dos destinatários das despesas pode suscitar dúvidas sobre a realidade e normalidade das operações, pois a tributação autónoma é afastada ‘se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado’” (Acórdão CAAD, Processo nº 433/2017-T).

Não obstante, mesmo relativamente as tributações autónomas que incidem sobre despesas, tendo em conta os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade e tendo em conta o agravamento alargamento das suas taxas, as tributações autónomas afastam-se cada vez mais de uma medida anti abuso, existindo atualmente com o propósito cada vez mais relevante de angariação de receita.

Neste sentido, entendemos que a norma só deverá ser aplicável a partir de 2016, uma vez que a liquidação do IRC deverá ser feita de acordo com a norma em vigor no exercício em causa.

Por fim, salientamos que com o Orçamento de Estado para 2018 o legislador veio aditar à redação anterior do artigo que não são admitidas deduções “ainda que essas deduções resultem de legislação especial”. Esta alteração, agora sim com carácter interpretativo, veio apenas esclarecer “que existia legislação

especial de que resultava que fossem feitas deduções ao montante das tributações autónomas”.



# Capítulo 9

## Conclusões

Por tudo o que foi exposto é possível concluir que o regime das tributações autónomas se encontra longe de ser consensual.

Ao longo dos últimos anos, as taxas de tributação autónoma bem como as suas áreas de aplicação têm vindo a ser significativamente ampliadas, o que torna relevante a execução de uma análise detalhada da sua evolução histórica bem como do regime atualmente em vigor.

Não subsistiu qualquer discussão aquando da criação das tributações autónomas uma vez que o seu objetivo inicial de desincentivo de certos gastos considerados abusivos, cuja realização poderia resultar em planeamento fiscal abusivo por parte do sujeito passivo é genericamente compreendido e aceite.

No entanto, derivado do alargamento do âmbito de aplicação e aumento exponencial destas taxas (as quais podem chegar atualmente aos 70%), cremos que atualmente as tributações atualmente não servem apenas um objetivo, mas dois. Neste sentido, torna-se tempestiva a desagregação das tributações autónomas em duas vertentes.

A primeira encaixa com o objetivo inicial das tributações autónomas uma vez que se reflete num desincentivo ao planeamento fiscal abusivo. Neste sentido, uma vez que o principal incentivo para a realização das despesas que se pretendem penalizar com estes mecanismos passa pela diminuição do lucro tributável ou aumento do prejuízo fiscal em sede de IRC, parece-nos que este mecanismo poderá ser considerado IRC, uma vez que estes não fariam sentido separadamente.

A segunda vertente deste regime, prende-se com o seu objetivo de angariação de receita fiscal pura e dura da qual acaba por resultar um autêntico imposto autónomo sobre a despesa.



# Bibliografia

- Acórdão CAAD, Processo n.º 628/2014 –T. (2015).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 134/2017-T. (2017).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 167/2014-T. (2014).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 198/2016-T. (2017).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 209/2013-T. (2014).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 302/2016-T. (2017).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 433/2017-T. (2018).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 649/2016-T. (2017).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 7/2011-T. (2012).
- Acórdão CAAD, Processo n.º 775/2015-T. (2016).
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0204/10. (2010).
- Acórdão do Tribunal Constitucional 197/2016, de 23 de Maio. (2016).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 9 de março. (2011).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/2017, de 12 de julho. (2017).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho. (2012).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 27 de outubro. (2010).
- Araújo, F. C., & Oliveira, A. F. (2014). A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas. *Justiça Tributária*, 3.
- Barreira, R. (1989). As despesas confidenciais ou não documentadas. *Fisco*, 10.
- Cardosa, T. L. (2017). Tributações autónomas: caracterização, natureza jurídica e (in)constitucionalidade. *Justiça Tributária*, 17.
- Carlos, A. B. (2016). *Impostos - Teoria Geral* (5ª Edição). Coimbra: Almedina.
- Carvalho, J. P. (2017). Tributações autónomas sobre gastos: um olhar histórico. *Justiça Tributária*, 16.
- Circular n.º 2/2010. (2010). Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento

das Pessoas Singulares.

Comissão Constitucional. (1982). Parecer n.º 14/82.

Costa, J. M. M. C. (2014). O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. *Boletim de Ciências Económicas, LVII / I*.

Decreto-lei 167/86, de 27 de Junho. (1986). Diário da República n.º 145/1986, Série I de 1986-06-27.

Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho. (1990). Diário da República n.º 133/1990, Série I de 1990-06-09.

Decreto-lei 235-F/83, de 1 de Junho. (1974). Diário da República n.º 126/1983, 2º Suplemento, Série I de 1983-06-01.

Decreto-Lei 375/74, de 20 de agosto. (1974). Diário do Governo n.º 193/1974, 1º Suplemento, Série I de 1974-08-20. Ministério das Finanças - Secretaria de Estado do Orçamento.

Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro. (2005). Diário da República n.º 213/2005, Série I-A de 2005-11-07.

Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro. (1988). Diário da República n.º 277/1988, 3º Suplemento, Série I de 1988-11-30.

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006. (2006).

Franco, P. (2008). Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo. *TOC*, 96.

Gorjão-Henriques, M. (2008). *Direito Comunitário* (5ª Edição). Coimbra: Almedina. Informação Vinculativa, Processo 209/2017, Despacho de 29/05/2017, da Diretora de Serviços. (2017).

Informação Vinculativa, Processo 840/17, Despacho de 2017-03-31, da Subdiretora-Geral. (2017).

Informação Vinculativa, Processo n.º 2011004399, com Despacho do Subdiretor-Geral, de 2012-03-30. (n.d.).

Lança, C. (2011). O tratamento em IVA da fusão de sociedades. *Fiscalidade*, 46.

Lei 2/2014, de 16 de janeiro. (2014). Diário da República n.º 11/2014, Série I de 2014-01-16.

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. (2009). Diário da República n.º 173/2009, Série I de 2009-09-07.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. (2017). Diário da República n.º 249/2017, Série I de 2017-12-29.

Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro. (1988). Diário da República n.º 21/1988, 1º Suplemento, Série I de 1988-01-26.

Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro. (2016). Diário da República n.º 248/2016, Série I de 2016-12-28.

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro. (2004). Diário da República n.º 304/2004, 2º Suplemento, Série I-A de 2004-12-30.

Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março. (2016). Diário da República n.º 62/2016, 1º Suplemento, Série I de 2016-03-30.

Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro. (2014). Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31.

Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril. (2010). Diário da República n.º 82/2010, 1º Suplemento, Série I de 2010-04-28.

Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro. (2000). Diário da República n.º 299/2000, 3º Suplemento, Série I-A de 2000-12-29.

Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro. (2011). Diário da República n.º 250/2011, 1º Suplemento, Série I de 2011-12-30.


Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro. (2008). Diário da República n.º 236/2008, Série I de 2008-12-05.

Martins, H. (2012). *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Lições de Fiscalidade* (coord. JOÃO RICARDO CATARINO e VASCO BRANCO GUIMARÃES). Coimbra: Almedina.

- Medeiros, W. de A. (2017). *A tributação autónoma no âmbito do IRC*. ISCTE-IUL.
- Mesquita, M. R. da G. R. (2014). *A tributação autónoma no CIRC - A sua (in)coerência*.  
Universidade Católica Portuguesa.
- Ministério das Finanças. (1999). Debate sobre a Reforma Fiscal, Observações ao  
Relatório Silva Lopes e Jornadas Fiscais.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2013). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas (9ª Edição)*. Coimbra:  
Almedina.
- Nabais, J. C. (2014). Sobre o regime jurídico das taxas. In *Taxas e contribuições  
financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a Segurança Social*.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Palma, C. (2015). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra:  
Almedina.
- Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade (5ª Edição)*. Porto: Areal Editores.
- Saldanha Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Sousa, A. S. N., & Silva, A. F. J. (2016). *As tributações autónomas no sistema fiscal  
português*.
- Sousa, M. R. de. (2011). Parecer.
- Xavier, A. (2017). *Direito Tributário Internacional (2ª Edição)*. Coimbra: Almedina.

# Anexo 1 - Declaração modelo 22

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2017




**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**  
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E  
ADUANEIRA

**DECLARAÇÃO  
DE  
RENDIMENTOS**

**01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO**

1 De \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ a \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ 2



**IRC**  
**MODELO 22**

**02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL**

SERVIÇO DE FINANÇAS 1 CÓDIGO

**03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

1 DESIGNAÇÃO 2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)

3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO

Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>

3-A QUALIFICAÇÃO COMO PEQUENA OU MÉDIA EMPRESA (PME)

Se assinalou os campos 1 ou 3 do quadro 03 - 3, indique se se qualifica como PME nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro Sim 1  Não 2

3-B ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO

Indique se se trata de um Organismo de Investimento Coletivo tributado nos termos do artigo 22.º do EBF 1

3-C IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS (Art.º 6.º, n.º 8)

É considerado um estabelecimento estável para efeitos da imputação prevista no n.º 9 do artigo 5.º? Sim 1

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Geral 1 <input type="checkbox"/>	Isenção definitiva 3 <input type="checkbox"/>	Isenção temporária 4 <input type="checkbox"/>	Redução de taxa 5 <input type="checkbox"/>	Simplificado 6 <input type="checkbox"/>	Transparência fiscal 7 <input type="checkbox"/>	Artigo 36.º-A do EBF 12 <input type="checkbox"/>
Grupos de sociedades 8 <input type="checkbox"/>	NIF da sociedade dominante / Responsável (art.º 69.º-A, n.ºs 3 e 4) 9 <input type="text"/>	Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º, n.º 1? (art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de abril) Sim 10 <input type="checkbox"/>		Ocorreu alguma das situações referidas no ex-art.º 87.º, n.º 7? Sim 11 <input type="checkbox"/>		

4-A TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/CESSAÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/A FETAÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)

Se no período de tributação ocorreu transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português, indique o local de destino

1  Países da UE/EEE 2  Outros

**04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO**

1 TIPO DE DECLARAÇÃO

1 <input type="checkbox"/> 1.ª Declaração do período	2 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)	3 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)
4 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 120.º, n.ºs 8 e 9)	5 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal	6 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)

Data

2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS

Declaração do grupo 1 <input type="checkbox"/>	Declaração do período de liquidação 2 <input type="checkbox"/>	Declaração do período de cessação 3 <input type="checkbox"/>	Declaração com período especial de tributação
			Antes da alteração 4 <input type="checkbox"/> Após a alteração 5 <input type="checkbox"/>

Data da cessação 6

Declaração do período do início de tributação 7

Data da transmissão/aquisição (entidades não residentes sem estabelecimento estável) 8

3 ANEXOS

1 <input type="checkbox"/> Anexo A (Demama Municipal)
2 <input type="checkbox"/> Anexo B (artigo regime simplificado em vigor até 2010)
3 <input type="checkbox"/> Anexo C (Regiões Autónomas)
4 <input type="checkbox"/> Anexo D (benefícios fiscais)
5 <input type="checkbox"/> Anexo E (regime simplificado)
6 <input type="checkbox"/> Anexo F (OIC)

**05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO CONTABILISTA CERTIFICADO**

NIF do representante legal 1

NIF do contabilista certificado 2

Data da receção 3

ANTES DE PREENHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

MUITO IMPORTANTE

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.	.
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	.	.	.
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	.	.	.
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.	.
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	.	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.	.
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.	.
A ACRESCEER	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	.	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	.	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	.	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	.	.	.
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.	.
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	.	.	.
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	.	.	.
	Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	.	.	.
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	.	.	.
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	718	.	.	.
	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	719	.	.	.
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	.	.	.
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	.	.	.
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	.	.	.
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	.	.	.
	IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	724	.	.	.
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	725	.	.	.
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	.	.	.
	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	.	.	.
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	.	.	.
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	.	.	.
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	.	.	.
	Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	731	.	.	.
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	732	.	.	.
	Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	733	.	.	.
	Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	734	.	.	.
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	735	.	.	.
	Menos-valias contabilísticas	736	.	.	.
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	.	.	.
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	.	.	.	
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	.	.	.	

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCER (cont.)	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1, 4 e 5)	740	• • •	
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6 e 7)	741	• • •	
	Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro)	742	• • •	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	• • •	
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	• • •	
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º, n.º 3 al. a))	745	• • •	
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	• • •	
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	• • •	
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	• • •	
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	• • •	
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	750	• • •	
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	• • •	
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	• • •	
		752	• • •	
	SOMA (campos 708 a 752)	753	• • •	
	A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art.º 22.º al. f) do D.R. 25/2009, de 14/9)	754	• • •
		Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	• • •
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)		756	• • •	
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)		757	• • •	
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 6)		758	• • •	
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)		759	• • •	
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)		760	• • •	
Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)		761	• • •	
Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3)		762	• • •	
Depreciação e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais (art.º 35.º, n.º 4)		763	• • •	
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)		764	• • •	
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos		765	• • •	
Impostos diferidos (art.º 45.º, n.º 1, al. a))		766	• • •	
Mais-valias contabilísticas		767	• • •	
50% das menos-valias fiscais resultante de mudanças no modelo de valorização (art.º 46.º, n.º 5, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final) e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)		768	• • •	
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)		769	• • •	
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)		770	• • •	
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)		771	• • •	
Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b))		772	• • •	
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)		773	• • •	
Benefícios Fiscais		774	• • •	
		775	• • •	
SOMA (campos 754 a 775)		776	• • •	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)		777	• • •	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 > 776) (A transportar para o Quadro 09)		778	• • •	

08 REGIMES DE TAXA																										
08.1 REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA				ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO																					
Estabelecimentos de ensino particular (ex-art.º 56.º do EBF)				242	20%																					
Benefícios relativos à interioridade (ex-art.º 43.º do EBF)				245	10% / 15%																					
Antigo Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16/12)				248	20%																					
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (ex-art.º 35.º do EBF)				260	3 %																					
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º e 36.º-A do EBF)				265	5 %																					
				247																						
08.2 REGIME GERAL				ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO																					
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2/1999/A, de 20/1)				246	13,6% / 16,8%																					
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2001/M, de 20/2)				249	17% / 21%																					
Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)				262	25%																					
Mais-valias imobiliárias / Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)				263	25%																					
Mais-valias mobiliárias obtidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)				266	25%																					
Rendimentos decorrentes da alienação de unidades de participação em FII e de participações sociais em SII, auferidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 22.º-A, n.º 1, al. c) do EBF)				267	10%																					
Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável				264																						
09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL																										
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado (em vigor até 2010)																		
1. PREJUZO FISCAL	301	.	312	.	323	.																				
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	.	313	.	324	.	400	.																		
<p align="center"><b>Regime especial dos grupos de sociedades</b></p> <table border="0"> <tr> <td>Soma algébrica dos resultados fiscais</td> <td>Lucros distribuídos (ex-art.º 70.º, n.º 2)</td> <td>Gastos de financiamento líquidos (opção prevista no art.º 67.º, n.º 6)</td> </tr> <tr> <td>380</td> <td>381</td> <td>385</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Resultados internos eliminados ao abrigo do anterior RTLC, a incluir no lucro tributável do período</td> <td>Resultado fiscal do grupo</td> </tr> <tr> <td></td> <td>376</td> <td>382</td> </tr> <tr> <td>Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime</td> <td>386</td> <td>NIF</td> </tr> <tr> <td>Quotas-partes dos prejuízos fiscais deduzidas em caso de aquisição de grupos de sociedades (art.º 71.º, n.ºs 4 e 6)</td> <td>388</td> <td>NIF</td> </tr> </table>									Soma algébrica dos resultados fiscais	Lucros distribuídos (ex-art.º 70.º, n.º 2)	Gastos de financiamento líquidos (opção prevista no art.º 67.º, n.º 6)	380	381	385		Resultados internos eliminados ao abrigo do anterior RTLC, a incluir no lucro tributável do período	Resultado fiscal do grupo		376	382	Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime	386	NIF	Quotas-partes dos prejuízos fiscais deduzidas em caso de aquisição de grupos de sociedades (art.º 71.º, n.ºs 4 e 6)	388	NIF
Soma algébrica dos resultados fiscais	Lucros distribuídos (ex-art.º 70.º, n.º 2)	Gastos de financiamento líquidos (opção prevista no art.º 67.º, n.º 6)																								
380	381	385																								
	Resultados internos eliminados ao abrigo do anterior RTLC, a incluir no lucro tributável do período	Resultado fiscal do grupo																								
	376	382																								
Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime	386	NIF																								
Quotas-partes dos prejuízos fiscais deduzidas em caso de aquisição de grupos de sociedades (art.º 71.º, n.ºs 4 e 6)	388	NIF																								
Prejuízos fiscais dedutíveis	303	.	314	.	325	.	401	.																		
Prejuízos fiscais autorizados/transmitidos (art.º 75.º, n.ºs 1 e 3)	383	.	386	.	389	.	392	.																		
Prejuízos fiscais autorizados/transmitidos (art.º 15.º, n.º 1, al. c) e art.º 75.º, n.º 5)	384	.	387	.	390	.	393	.																		
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 52.º, n.º 8)	385	.	388	.	391	.	394	.																		
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	.	320	.	331	.	407	.																		
Benefícios fiscais	310	.	321	.	332	.	408	.																		
4. MATÉRIA COLETÁVEL: (2 - 3)	311	.	322	.	333	.	409	.																		
ZPM - Matéria coletável que excede os plafonds máximos (art.º 36.º, n.º 3 e 36.º-A, n.º 4 do EBF)	336	.		.		.		.																		
COLETIVIDADES DESPORTIVAS - Dedução das importâncias investidas até 50% da matéria coletável (art.º 54.º, n.º 2 do EBF)	399	.		.		.		.																		
Existindo prejuízos fiscais autorizados/transmitidos, indique:																										
Total do valor utilizado no período (397-A + 397-B)	397	.		.		.		.																		
Valor utilizado no período (art.º 15.º, n.º 1, al. c) e art.º 75.º, n.º 5)	397-A	.		.		.		.																		
Valor utilizado no período (art.º 75.º, n.ºs 1 e 3)	397-B	.		.		.		.																		
MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA [(311 - 399) + 322 + 336] ou 408 ou campo 42 do anexo E																										
							346	.																		

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.º e 15.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	.	.
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	.	.
Imposto a outras taxas (348 %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)		351	.
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	.	.
COLETA TOTAL (351 + 373)		378	.
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	.	.
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356) ≤ 378		357	.
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0		358	.
Resultado da liquidação (art.º 92.º)		371	.
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2015, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2)	360	.	.
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0		361	.
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0		362	.
IRC de períodos anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama municipal	364	.	.
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CDT e quando DTJI > 378	379	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR (361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369) > 0		367	.
TOTAL A RECUPERAR [( - 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0		368	.
10-A JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração (366-A)	.	Juros compensatórios declarados por outros motivos (366-B)	.
10-B TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/REGIÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/AFETAÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)			
Modalidade de pagamento do imposto correspondente (art.º 83.º, n.º 2)			
1 <input type="checkbox"/> imediato [al. a)]      2 <input type="checkbox"/> diferido [al. b)]      3 <input type="checkbox"/> fracionado [al. c)]			
Valor do pagamento diferido ou fracionado (IRC + Derrama estadual)		Derrama municipal	
377-A	.	377-B	.
Total dos pagamentos diferidos ou fracionados (377-A + 377-B)			377
TOTAL A PAGAR (367 - 377) > 0			430
TOTAL A RECUPERAR (367 ou (- 368) - 377) < 0			431
11 OUTRAS INFORMAÇÕES			
Total de rendimentos do período (410)	.	Volume de negócios do período (411)	.
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		(416)	
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art.º 51.º, n.º 9 e art.º 88.º, n.º 11)		(418) Ano   Mês   Dia	
Tendo-se de microentidade, indique se, em alternativa às normas contabilísticas para microentidades (NOME), opta pela aplicação das normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-PE) ou das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) (art.º 9.º-D do DL n.º 158/2008, de 13 de julho)		(423) Sim <input type="checkbox"/>	
Ocorreu no período de tributação uma operação de fusão com eficácia retroativa (n.º 11 do art.º 8.º) da qual é sociedade beneficiária?		(429) Sim <input type="checkbox"/>	
11-A ATIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS (AID) - Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto			
Discriminação dos AID inscritos nas demonstrações financeiras a que respeita a Mod.22:		Informação adicional:	
AID de perdas por imparidade em créditos (460)	.	Capital próprio (463)	.
AID de benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (461)	.	Crédito Tributário (464)	.
Outros AID (462)	.	Data da entrada em liquidação (465)	Ano   Mês   Dia

12 RETENÇÕES NA FONTE								
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)			1		RETENÇÃO NA FONTE			2
13 TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS								
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)							414	.
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)							415	.
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)							417	.
Encargos com viaturas (antiga redação do art.º 88.º, n.º 3) (regime em vigor até 31/12/2013)							420	.
Encargos com viaturas (ex-art.º 88.º, n.º 4) (regime em vigor até 31/12/2013)							421	.
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]							422	.
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]							424	.
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal (art.º 88.º, n.º 9)							425	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]							426	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]							427	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]							428	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 17]							432	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 17]							433	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 17]							434	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 18]							435	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 18]							436	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 18]							437	.
Despesas não documentadas [art.º 88.º, n.º 1] (Regime Simplificado ou CIC abrangido pelo art.º 22.º, n.º 8 do EBF)							438	.
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 88.º, n.º 1 e 8] (Regime Simplificado ou CIC abrangido pelo art.º 22.º, n.º 8 do EBF)							439	.
13-A TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS - ZONA FRANCA DA MADEIRA (art.º 36.º-A, n.º 14 do EBF)								
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)							440	.
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)							441	.
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)							442	.
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]							443	.
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]							444	.
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal (art.º 88.º, n.º 9)							445	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a)]							446	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b)]							447	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c)]							448	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 17]							449	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 17]							450	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 17]							451	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. a) e n.º 18]							452	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 25.000,00 e < € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. b) e n.º 18]							453	.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA ≥ € 35.000,00 [art.º 88.º, n.º 3, al. c) e n.º 18]							454	.
14 CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL (CIDTJI)								
1	2	3			Apuramento no período		7	8
Código do País	Tipo de rendimentos	Saldo não deduzido	4	5	6	Dedução efetuada no período	Saldo que transita	
			Imposto pago no estrangeiro [art.º 91.º, n.º 1, al. a)]	Fração do imposto relativa a rendimentos obtidos no estrangeiro [art.º 91.º, n.º 1, al. b)]	Crédito de imposto do período			
		.	.	.	.	.	.	
TOTAL do CIDTJI com CDT		.			.	.	.	
TOTAL do CIDTJI sem CDT		.			.	.	.	
TOTAL do CIDTJI		.			.	.	.	