



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Tributação Autónoma dos  
gastos com indemnizações,  
compensações, bónus e outras  
remunerações variáveis

por

Francisca Saraiva dos Santos

Católica Porto Business School

Abril 2024





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# A Tributação Autónoma dos gastos com indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis

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

por

Francisca Saraiva dos Santos

sob orientação de  
Prof.<sup>a</sup> Doutora Maria José Fonseca

Católica Porto Business School  
Abril 2024



# Agradecimentos

Ao meu pai, por o ser.

À minha mãe, por me ensinar que uma mulher pode tudo.

Às minhas avós e avôs, pelo carinho infinito mesmo na sua ausência.

Às minhas meninas, pela inspiração e motivação.

À restante família e amigos, por todo o amor.

À minha orientadora, pelo apoio e conhecimento.

A todos, o meu mais sincero agradecimento.



# Resumo

Desde a sua entrada em vigor, e até aos dias de hoje, a Tributação Autónoma (“TA”) encontra-se longe de ser de aplicação pacífica devido à ausência de definição, por parte do legislador, dos conceitos empregues na mesma.

Através da presente dissertação procura-se alcançar uma visão mais prática sobre a sujeição a TA dos gastos com indemnizações ou compensações e com bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, prevista no n.º 13 do artigo 88º do Código do IRC.

Pretende-se, assim, aprofundar o conhecimento técnico existente sobre esta realidade, através da análise da posição dos diversos intervenientes ao longo da doutrina e da jurisprudência.

Por forma a responder a questões relacionadas com a norma em apreço, que o legislador deixou em aberto, recorreremos ao método de investigação jurídica, na vertente de investigação jurisprudencial.

No decorrer desta dissertação foi possível, para algumas das noções mais controversas apresentadas, contribuir para a identificação de qual tem vindo a ser o entendimento tendencialmente vertido na doutrina e jurisprudência. Relativamente aos demais conceitos o nosso contributo esgota-se na identificação e apresentação das várias discussões que ainda se encontram em aberto.

Palavras-chave: tributação autónoma; bónus; remunerações variáveis; remuneração anual; indemnizações; compensações; gestores, administradores ou gerentes; diferimento; desempenho positivo da sociedade.

Nº de palavras: 9.995



# Abstract

Since its entry into force, the Autonomous Taxation has been far from being peacefully applied due to the absence of definition, by the legislator, of the concepts employed therein.

Through this dissertation, we aim to achieve a more practical insight into the subject of Autonomous Taxation regarding expenses with indemnities or compensations, as well as bonuses and other variable remunerations paid to managers, administrators, or directors, as provided for in paragraph 13 of article 88 of the Corporate Income Tax Code.

In this way, we intend to further enhance the existing technical understanding of this reality by analyzing the positions of various stakeholders throughout doctrine and case law. In order to address questions related to the aforementioned norm left open by the legislator, we have employed the method of legal research, focused on jurisprudential investigation.

Throughout this dissertation, we have been able to contribute to the identification of the prevailing understanding in doctrine and case law for some of the most contentious notions presented. Regarding the remaining concepts, our contribution is limited to identifying and presenting the ongoing discussions.

Keywords: autonomous taxation; bonuses; variable remuneration; annual remuneration; indemnities; compensations; managers, administrators, or directors; deferral; positive performance.



# Índice

Agradecimentos .....	v
Resumo.....	vii
Abstract .....	ix
Índice .....	xi
Lista de Abreviaturas .....	xiii
Introdução.....	15
Capítulo 1 - Introdução à Tributação Autónoma.....	18
1. Breve enquadramento histórico .....	18
2. A Tributação Autónoma e a complexidade do sistema fiscal português.....	20
Capítulo 2 - O artigo 88.º, n.º 13 do CIRC .....	22
1. Introdução.....	22
2. A Tributação Autónoma dos gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações.....	24
2.1 Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações.....	25
2.2 As indemnizações ou compensações excessivas e a cessação de funções de administração e gestão .....	27
3. Tributação Autónoma dos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis .....	31
3.1 Os gestores, administradores e gerentes .....	32
3.2 A remuneração anual e as remunerações variáveis.....	35
3.3 O diferimento “por um período mínimo de três anos” .....	39
3.4 O desempenho positivo da sociedade .....	44
4. O gasto contabilístico e o gasto fiscal.....	47
Capítulo 3 - Conclusão.....	52
Bibliografia.....	55
Legislação, jurisprudência e doutrina administrativa .....	57
Anexos.....	65



## Lista de Abreviaturas

<b>AT</b>	Autoridade Tributária e Aduaneira
<b>CAAD</b>	Centro de Arbitragem Administrativa
<b>CIRC</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>CIRS</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>CMVM</b>	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
<b>CSC</b>	Código das Sociedades Comerciais
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>MEP</b>	Método Equivalência Patrimonial
<b>NCRF</b>	Normas Contabilística e de Relato Financeiro
<b>PIV</b>	Pedido de Informação Vinculativa
<b>RLE</b>	Resultado Líquido do Exercício
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>STA</b>	Supremo Tribunal Administrativo
<b>STJ</b>	Supremo Tribunal de Justiça
<b>TA</b>	Tributação Autónoma
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>UE</b>	União Europeia



# Introdução

Em vigor no ordenamento jurídico há mais de uma década, a Tributação Autónoma encontra-se longe de ser um tema pacífico e de consolidada aplicação. Com a introdução de novas regras e a inclusão, cada vez mais abrangente, de gastos na base tributária tem-se assistido ao incremento da complexidade deste mecanismo o que serve de prefácio a divergências entre o Estado e o Contribuinte que se têm vindo a perpetuar ao longo dos anos.

Atualmente, a Tributação Autónoma incide sobre várias realidades entre as quais os gastos ou encargos com indemnizações ou compensações e bónus e outras remunerações variáveis, previstos no artigo 88.º, n.º 13 do Código do IRC.

Esta norma carece de uma definição, de forma clara e consistente, dos termos fundamentais em si empregues. Tal resulta, indubitavelmente, na quebra de confiança no sistema jurídico-fiscal, ao verificar-se que os próprios tribunais (judiciais e arbitrais) emitem decisões pautadas pela inconsistência e incoerência.

Perante o exposto, pretende-se com a presente dissertação, dar respostas às seguintes questões de investigação: *Em que consistem os “gastos ou encargos” com indemnizações ou compensações e com bónus e outras remunerações variáveis? Quais as “indemnizações ou compensações” relevantes para efeitos de TA? Quem são os indivíduos classificados como “gestores, administradores ou gerentes”? Quais as remunerações compreendidas na noção de “remunerações variáveis” e “remuneração anual”? O que se entende por diferimento “por um período mínimo de três anos”? O que se considera como*

*“desempenho positivo da sociedade”? Qual o momento do reconhecimento tanto do gasto contabilístico como do gasto fiscal?*

Por outras palavras, o presente estudo tem como objetivo compreender qual tem vindo a ser o entendimento seguido pelos tribunais (judiciais e arbitrais), e o vertido na doutrina, por forma a suprir as várias lacunas acima identificadas.

Para tal, seguimos o método de investigação jurídica nomeadamente na vertente de investigação jurisprudencial, recorrendo à informação disponível no Inforfisco (base de dados *online* que compila doutrina e jurisprudência fiscal) e ao *website* da Autoridade Tributária.

Segundo Chynoweth (2008), a investigação jurídica consiste no estudo sistemático do direito, em contextos específicos, por forma a clarificar as ambiguidades inerente às regras e a possibilitar a sua aplicação de forma lógica e coerente com outras normas. De acordo com o mesmo autor, o referido método é assim baseado tanto no estudo da doutrina como de textos jurídicos (designadamente na jurisprudência).

Já no contexto nacional, Cortês (2013, p.43) defende que é necessário “integrar (o direito) com uma dimensão jurisprudencial e doutrinal que vá consolidando as soluções e abrindo pistas para a resolução de novos problemas jurídicos”.

A presente dissertação encontra-se dividida em três capítulos, para além desta introdução. No capítulo primeiro apresentamos o mecanismo de Tributação Autónoma, o seu enquadramento histórico e a problemática da complexidade inerente ao mesmo. No segundo capítulo expomos os conceitos controversos associados à Tributação Autónoma de indemnizações e outras compensações e de bónus e remunerações variáveis e os entendimentos vertidos na doutrina e na jurisprudência relativamente aos mesmos. Finalmente, no último capítulo passamos a apresentar as nossas conclusões.

No decorrer desta dissertação foi possível, para algumas das noções mais controversas apresentadas, contribuir para a identificação de qual tem vindo a ser o entendimento tendencialmente vertido na doutrina e jurisprudência, permitindo assim aprofundar o conhecimento técnico já existente nesta sede. Relativamente aos demais conceitos o nosso contributo esgota-se na identificação e apresentação das várias discussões que ainda se encontram em aberto e que, portanto, deverão ser alvo de análise futura.

# Capítulo 1

## Introdução à Tributação Autónoma

### 1. Breve enquadramento histórico

A Tributação Autónoma foi introduzida no ordenamento jurídico português no ano de 1990, através do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho.

Na sua redação inicial apenas eram tributadas duas realidades: as despesas confidenciais e as despesas não documentadas. Desta forma, podemos depreender que, de forma inovadora, foi intenção do Legislador que esta realidade incidisse, desde a sua génese, sobre as despesas ou consumos e não sobre os ganhos ou rendimentos.

Conforme defendido na literatura, particularmente por Nabais (2013), esta forma de tributação surgiu como um mecanismo de controlo à fraude e evasão fiscais associadas à natureza das despesas visadas. No mesmo sentido, e no entendimento de Santos e Palma (2013), a Tributação Autónoma nasceu da dificuldade em classificar, de forma inequívoca, determinadas despesas na esfera pessoal ou empresarial dos vários Sujeitos Passivos.

Posteriormente, no ano de 2000, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, as normas de Tributação Autónoma foram transpostas para o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“Código do IRC” ou “CIRC”).

Na sequência deste processo verificou-se, por um lado, o alargamento da base de incidência e, ainda, o agravamento exacerbado das taxas aplicáveis (de 10% para 50%, no caso das despesas confidenciais e das despesas não documentadas).

Adicionalmente, com a reforma verificada no ano 2000, além dos gastos acima mencionados, passaram também a ser abrangidas pela Tributação Autónoma as despesas de representação e os gastos com viaturas ligeiras de passageiros, bem como as importâncias devidas a residentes fora do território nacional e sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável.

Atualmente, a base contributiva compreende, além da maioria das realidades acima elencadas, os encargos com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do colaborador ao serviço da entidade patronal, os lucros distribuídos não sujeitos a IRC e os gastos com indemnizações, compensações ou bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes. Serão, estes últimos (*i.e.*, os gastos com indemnizações, compensações ou bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes) o objeto de estudo da presente dissertação <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Pese embora no presente trabalho apenas nos debrucemos sobre a TA em sede de IRC, este mecanismo também se encontra previsto no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

## 2. A Tributação Autónoma e a complexidade do sistema fiscal português

A Tributação Autónoma tem vindo a ser definida como uma variável que introduz complexidade ao sistema fiscal. A falta de praticabilidade inerente ao referido mecanismo pode ser facilmente comprovada através da ausência de consenso, entre os diversos atores tributários, quanto à sua aplicação.

Em conformidade com uma recente investigação conduzida por Gigante et al. (2022), desde 2012, mais de 400 processos relacionados com a Tributação Autónoma haviam sido submetidos à apreciação do Centro de Arbitragem Administrativa (vulgarmente conhecido por "CAAD"). Este estudo revelou que em mais de 21% destes processos foi mencionada a perceção dos árbitros sobre a dificuldade inerente à aplicação (prática) da Tributação Autónoma.

Adicionalmente, tal como descrito por Dinis et al. (2019), as sucessivas alterações à lei em conjunto com o número significativo de litigâncias junto dos tribunais e centros de arbitragem, servem, por si só, como indicador desta complexidade.

A sofisticação do sistema fiscal português, alavancado pela existência de Tributações Autónomas, resulta num incremento da fraude e evasão fiscal (Gigante et al., 2022).

Desta forma, é plausível inferir que a TA não tem apenas perdido a sua natureza original (de combate à fraude e evasão fiscal), como, de certa forma, acaba por contribuir para tal cenário, visto que os preceitos estabelecidos na legislação não são claros e carecem de uma interpretação uniforme. Consequentemente, a complexidade deste mecanismo resulta na violação do princípio da segurança jurídica (Gigante et al., 2022).

O princípio da segurança jurídica, presente no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, prevê a necessidade de as normas legais serem estáveis, previsíveis e aplicadas de forma coerente ao longo do tempo. Assim, procura-se assegurar que os cidadãos possam confiar na consistência das leis e nas decisões judiciais ao promover um ambiente jurídico que proporcione previsibilidade e fiabilidade. Tal como defendido por Vasques (2018), este princípio é inafastável porque, como referido, neste se baseiam as decisões dos contribuintes.

Não obstante, a não definição, de forma clara e consistente, dos termos fundamentais empregues na norma em análise, pode levar, indubitavelmente, à quebra de confiança no sistema jurídico-fiscal, o que em nada favorece a sua efetividade. Podemos assim deduzir que a ambiguidade inerente à Tributação Autónoma pode levar a que os próprios tribunais (judiciais ou arbitrais) e demais sistemas de aplicação da justiça, vejam concomitantemente comprometidas as suas decisões pela inconsistência e incoerência na emissão das mesmas.

Perante este cenário, torna-se imperativo procurar soluções que conciliem a eficácia da tributação com a simplificação do próprio sistema, promovendo um ambiente tributário mais transparente, estável e confiável.

# Capítulo 2

## O artigo 88.º, n.º 13 do CIRC

### 1. Introdução

Tal como previamente aludido, a Tributação Autónoma incide sobre várias realidades entre as quais os gastos ou encargos com indemnizações ou compensações e bónus e outras remunerações variáveis, previstos no artigo 88.º, n.º 13 do Código do IRC <sup>2</sup>.

A tributação de gastos ou encargos com **indemnizações ou compensações** auferidas por gestores, administradores ou gerentes, encontra-se em vigor desde 2009, através da publicação da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. Por seu lado, a tributação de gastos ou encargos relativos a **bónus e outras remunerações variáveis**, foi introduzida na legislação nacional no ano seguinte, no âmbito do Orçamento do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril).

Na sequência deste enquadramento histórico, importa destacar que, no ano de 2010, Portugal vivia um cenário de crise financeira que derivou de uma combinação de fatores económicos, financeiros e sociais. A crise financeira teve assim implicações significativas na economia como um todo, influenciando, consequentemente, as políticas governamentais.

---

<sup>2</sup> Como referido, objeto de análise ao longo da presente dissertação.

Nesta senda, com a promulgação da Lei do Orçamento de Estado para 2010, instituiu-se a designada "tributação autónoma excecional do setor financeiro" aplicável apenas ao período de 2010. Esta medida previa, para o referido setor, a tributação a uma taxa de 50% dos gastos ou encargos relacionados com bónus e outras remunerações variáveis relativas a 2010. Visto que os demais setores estavam sujeitos a uma taxa de 35%, esta medida manifestou-se, nitidamente, como uma penalização aos incentivos desmesurados concedidos no setor em apreço (considerado, como já mencionado, um dos vários catalisadores da crise então vivenciada).

Perante o exposto, e de acordo com a doutrina e a jurisprudência, a tributação de gastos ou encargos relativos a indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, no seu sentido lato, surgiu da intenção do legislador de tributar dispêndios considerados excessivos com os altos quadros das empresas <sup>3</sup>.

Adicionalmente, podemos inferir que esta norma procura penalizar este tipo de despesas, tanto durante o desempenho das funções de administração e gestão (por meio da Tributação Autónoma de bónus e outras remunerações variáveis), bem como à *posteriori* (recorrendo, por exemplo, à tributação de indemnizações ou compensações não previstas contratualmente).

No entanto, se o objetivo da norma se encontra revestido de pacificação, o mesmo não pode ser aludido relativamente aos termos basilares aplicados na mesma. As dúvidas inerentes à aplicação destes conceitos contribuem para a insegurança jurídica associada ao artigo 88.º do CIRC.

Por esta razão, abordaremos nas secções seguintes, os distintos entendimentos vertidos na doutrina e na jurisprudência bem como o nosso próprio parecer relativamente aos mesmos.

---

<sup>3</sup> Vide, a título ilustrativo o PIV n.º 14062, de 7 de dezembro de 2018 (doravante "PIV n.º 14062").

## 2. A Tributação Autónoma dos gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações

A tributação de gastos ou encargos com **indemnizações ou compensações** auferidas aquando da cessação de funções, por parte dos órgãos de administração e gestão <sup>4</sup>, encontra-se legalmente prevista no artigo 88.º n.º 13, alínea a) do Código do IRC.

O referido artigo dispõe que são tributados autonomamente à taxa de 35%:

*“Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.”* (sublinhado nosso)

Apesar de a jurisprudência sobre o artigo 88.º, n.º 13 do CIRC versar de forma limitada sobre a atribuição de indemnizações e outras compensações aos órgãos de administração e gestão, iremos apresentar de seguida as principais discussões que se levantam acerca deste tema.

---

<sup>4</sup> Também conhecidas como “golden parachutes”.

## 2.1 Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações

Desde logo, o artigo 88.º n.º 13, alínea a) do Código de IRC começa por empregar o termo “gastos ou encargos”. Não obstante, a norma de Tributação Autónoma, bem como os demais preceitos do Código do IRC, não delimitam, de forma taxativa, este conceito.

Conforme entendimento comum, a Tributação Autónoma incide sobre gastos tendencialmente vertidos na demonstração de resultados. Assim, como ponto de partida, cumpre entender o que classifica a Contabilidade como “encargos sobre remunerações” (*in lato senso*).

Segundo as notas de enquadramento ao plano de contas <sup>5</sup>, os referidos encargos encontram-se inscritos na rubrica “635 Encargos sobre remunerações”, que engloba gastos relativos “a remunerações que sejam suportadas obrigatoriamente pela entidade, como entidade patronal, de quotas ou contribuições para Sistemas de Proteção Social e subsistemas de saúde.” Desta forma, é possível concluir que, nas entidades privadas, a rubrica mencionada inclui, essencialmente, as contribuições para a Segurança Social <sup>6</sup>.

Nesta senda, o esclarecimento apresentado no PIV n.º 14062, confirma a inclusão na base tributável das contribuições para a Segurança Social e sublinha que estão abrangidos pela Tributação Autónoma todos os gastos “diretamente relacionados com o facto tributário sujeito” (no caso em apreço, o pagamento de indemnizações ou compensações).

---

<sup>5</sup> Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho. De notar que esta Portaria, foi publicada no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública e, por essa mesma razão, na falta de definição em contexto de documento específico, deve ser interpretada com as devidas adaptações na sua extrapolação para as entidades privadas.

<sup>6</sup> Os subsistemas de saúde (como a ADSE) são uma realidade própria das entidades públicas e, portanto, desconsideradas neste contexto.

Perante o exposto podemos inferir que a incidência tributária ocorre sobre todos os encargos efetivamente suportados pela entidade empregadora relativamente à atribuição e pagamento destas indemnizações ou compensações.

Finalmente, entendemos ainda que o raciocínio acima apresentado é, de igual forma, aplicável nos termos artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do CIRC.

## 2.2 As indemnizações ou compensações excessivas e a cessação de funções de administração e gestão

De acordo com a jurisprudência, o pagamento de indemnizações ou compensações excessivas revela disponibilidade financeira, por parte da entidade “pagadora”. Assim, o Sujeito Passivo deve suportar uma carga tributária extra em relação a essas despesas que tem como finalidade compensar o benefício fiscal decorrente da erosão da base tributável<sup>7</sup>.

Desta forma o artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC pretende tributar “indemnizações inexigíveis, por não estarem contratualmente previstas ou não se relacionarem com objetivos de produtividade, ou indemnizações de montante excessivo por ultrapassarem o valor das remunerações que seriam devidas se não houvesse lugar à rescisão do contrato antes do seu termo”<sup>8</sup>.

Na lei societária, as indemnizações devidas aos membros dos órgãos de administração e gestão, num quadro de destituição sem justa causa, encontram-se previstas, no caso dos gerentes, no artigo 257.º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”) e, no que concerne aos administradores, no artigo 403.º do mesmo diploma.

À luz das disposições mencionadas, no caso da cessação de funções sem justa causa, a indemnização não pode ultrapassar o valor das remunerações que seriam auferidas até ao término do período para o qual o administrador ou gerente foi eleito (sendo que na ausência de tal prazo, em particular nas sociedades por quotas, presume-se que o mandato teria uma duração de quatro anos<sup>9</sup>).

---

<sup>7</sup> Vide, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016 (doravante designado por “Acórdão TC, 197/2016”) e PIV n.º 24563, de 27 de dezembro de 2023 (doravante apenas designado por “PIV n.º 24563”).

<sup>8</sup> Acórdão TC, 197/2016.

<sup>9</sup> Vide, artigo 257.º, n.º 7 do CSC.

Por seu lado, uma rescisão antecipada, de forma unilateral, por parte do órgão de administração ou gestão, como podemos depreender, não é enquadrável no conceito de indemnização conforme vertido no CSC. Esta modalidade classifica-se assim como uma compensação, não relacionada com objetivos contratuais de produtividade, tributável por força da primeira parte do artigo em análise (Domingos, 2022).

Por tudo, é possível depreender que quando ocorre a cessação de funções dos órgãos de administração ou gestão, a tributação poderá ocorrer nos seguintes cenários:

- i) Quando a indemnização ou a compensação não se encontra vinculada a critérios de produtividade;
- ii) Mesmo que associada a critérios de produtividade, sempre que tal não esteja contratualmente prevista; ou
- iii) No caso de uma rescisão antecipada de funções, por justa causa, sempre que o montante da indemnização exceda o valor das remunerações que o gestor, administrador ou gerente deixa de auferir.

Cumprе salientar que o montante dado à tributação, corresponde ao valor da própria indemnização ou compensação, nos casos em que esta não esteja relacionada com objetivos de produtividade ou quando esta não se encontra contratualmente prevista.

Por seu lado, no caso da cessação de funções (de administração ou gestão) antes do término do contrato, o montante a tributar corresponde ao excesso entre o valor indemnizatório e a remuneração devida até ao final do mandato <sup>10</sup>.

Apesar de o facto gerador e a base tributável, no nosso entendimento, não suscitarem uma especial dificuldade interpretativa, a distinção entre a cessação

---

<sup>10</sup> Conforme definido no âmbito da Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 163/2017-T, de 07 de novembro de 2017.

de funções de administração e gestão e a cessação do contrato de trabalho consiste, por si só, num tema de discórdia entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), os Contribuintes e os Tribunais <sup>11</sup>.

Deste modo, importa analisar o artigo 398.º do CSC <sup>12</sup> segundo o qual o papel de administrador não pode ser cumulado com outras funções exercidas ao abrigo de um contrato de trabalho <sup>13</sup>. Por seu lado, caso tal ocorra, o número dois do mesmo artigo apresenta uma solução para o referido conflito, que passa pela:

- i) extinção do contrato de trabalho (se o mesmo vigorar há menos de um ano) ou,
- ii) suspensão do contrato de trabalho (caso o vínculo contratual perdure por um período superior).

Assim, o término das funções de administrador, gestor ou gerente não resulta, por si só, numa cessação do contrato de trabalho, uma vez que este poderia estar extinto ou, *a contrario*, encontrar-se-ia suspenso. Em suma, no caso de uma suspensão do contrato de trabalho, a cessação destas funções apenas desencadeia o levantamento da referida suspensão, sem afetar, necessariamente, a continuidade do contrato de trabalho.

Desta forma, é nosso entendimento que caso ocorra a cessação de funções, após a prévia extinção do contrato de trabalho, é difícil sustentar que a indemnização ou compensação não resulta do término das funções de administrador, gestor ou gerente. O mesmo pode ser inferido sempre que, após a cessação de funções de administração ou gestão, se retome o contrato de trabalho (previamente suspenso).

---

<sup>11</sup> Vide, a título exemplificativo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 01761/15.8BELRS, de 11 de janeiro de 2023.

<sup>12</sup> Este artigo é também aplicável aos gerentes (e gestores) de forma analógica, em conformidade com o exposto no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça relativo ao Processo 2529/21.8T8MTS.P1.S1, de 23 de novembro de 2023.

<sup>13</sup> Porquanto, “tendo poderes para definir a vontade da pessoa coletiva”, estes “não estão sujeitos à autoridade de outra ou outras pessoas” (Decisão Arbitral CAAD, 104/2019-T).

O debate surge, portanto, quando os dois factos ocorrem simultaneamente, isto é, quando por força de um despedimento coletivo (por exemplo) se dá o término das funções de administração ou gestão e a cessação do contrato de trabalho.

Nestes casos, entendemos que não pode ser deduzido (de forma automática) que a indemnização ou compensação deriva, apenas, da cessação do contrato de trabalho. No mesmo sentido, a simples existência de uma indemnização ou compensação também não pode ser, de forma infundamentada, associada à cessação das funções de administração ou gestão <sup>14</sup>. Adicionalmente, a suspensão do contrato de trabalho, por força do exercício de funções de administração ou gestão, não impacta o cálculo para efeitos de antiguidade (que deve ser computado desde o início do contrato de trabalho, abrangendo, inclusive, o período em que o mesmo foi suspenso) <sup>15</sup>.

Em linha com as decisões acima apresentadas, e em consonância com os esclarecimentos apresentados no PIV n.º 14062, conclui-se que, para efeitos de Tributação Autónoma, deve ocorrer, sempre que possível, a distinção entre a indemnização ou compensação devida por efeito da cessação do contrato de trabalho e o montante correspondente ao término das funções de administração ou gestão <sup>16</sup>. Desta forma, apenas esta última parcela, caso se verifiquem os requisitos determinados na norma em apreço, deverá estar sujeita.

---

<sup>14</sup> Conforme apresentado, designadamente, na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 503/2018-T, de 06 de maio de 2019 (doravante “Decisão Arbitral do CAAD 503/2018-T”), e na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 440/2021-T, de 21 fevereiro de 2021.

<sup>15</sup> *Vide*, Decisão Arbitral do CAAD 503/2018-T.

<sup>16</sup> Na ausência de melhor critério, a Ordem dos Contabilistas (2021) sugere que o cômputo da indemnização sujeita a TA seja efetuado com base na proporção entre o tempo em que foram exercidas as funções de gestão/administração e o tempo total de permanência na entidade.

### 3. Tributação Autónoma dos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis

A tributação de gastos ou encargos relativos a **bónus e outras remunerações variáveis** pagas a gestores, administradores ou gerentes, encontra-se prevista atualmente no artigo 88.º n.º 13, alínea b) do CIRC.

O referido artigo dispõe que são tributados, autonomamente, à taxa de 35%:

*“Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a (Euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.”* (sublinhado nosso)

De notar que, apesar de a maioria da jurisprudência sobre o artigo 88.º, n.º 13 do CIRC se centrar na sua alínea b), é relevante sublinhar que alguns dos conceitos fraturante são igualmente empregues, com as devidas adaptações, às indemnizações e compensações, tema que abordámos previamente (*i.e.*, artigo 88.º, n.º 13, alínea a) do CIRC). Por uma questão de coerência técnica e por forma a evitar repetições, esses conceitos serão apenas apresentados na presente secção.

### 3.1 Os gestores, administradores e gerentes

Como nota prévia, releva salientar que esta norma abrange exclusivamente “gestores, administradores ou gerentes”, excluindo, portanto, qualquer outro trabalhador do seu âmbito de aplicação.

Ora, se por um lado as conceções de administrador e gerente podem ser interpretadas sob a égide do Direito Societário, mais concretamente segundo as disposições estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais <sup>17</sup>, por outro lado, deste normativo não emerge qualquer alusão à figura do Gestor.

De facto, na legislação nacional, o conceito de Gestor é apenas apresentado em dois diplomas: na Circular da AT n.º 2/2010, de 6 de maio, relativa aos responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não-residentes e no Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março, que prevê o Estatuto do Gestor Público.

Através da referida Circular conclui-se que se qualificam como Gestores não só aqueles que se encontram abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público mas também “os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não-residentes”.

No mesmo sentido, a jurisprudência reafirma a inclusão dos representantes de estabelecimentos estáveis, de entidades não residentes, no conceito de Gestor, atendendo a estes são os “únicos agentes com poderes de representação e vinculação” <sup>18</sup>.

Apesar de a equiparação desta figura à de Gestor afigurar matéria decidida em alguma jurisprudência, esta assimilação tem sido, de forma pacífica, colhida pelos Tribunais. De facto, a Tributação Autónoma ao incidir sobre o próprio

---

<sup>17</sup> Nesse contexto, os Gerentes pertencem aos órgãos de gestão das Sociedades por Quotas, porquanto os Administradores integram o órgão de administração das Sociedades Anónimas.

<sup>18</sup> *Vide*, Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 235/2019-T, de 19 de dezembro de 2019 (doravante designada por “Decisão Arbitral do CAAD 235/2019-T”). De forma idêntica versa o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras que, no seu artigo 49, prevê que “a gerência da sucursal deve ser confiada a uma direção com o mínimo de dois gerentes com poderes bastantes para tratar e resolver definitivamente, no País, todos os assuntos que respeitem à sua atividade”.

sujeito passivo de IRC (como é o caso dos estabelecimentos estáveis), e não sobre os gestores, administradores ou gerentes, afasta qualquer justificação para a isenção destes sujeitos passivos em particular <sup>19</sup>.

No que respeita à definição de “Gestor”, *in lato sensu*, partimos do Decreto-lei n.º 71/2007, que dispõe que a função de Gestor (Público) inclui, de forma genérica e meramente exemplificativa, as seguintes responsabilidades:

- i) cumprir os objetivos previamente estabelecidos em Assembleia Geral,
- ii) assegurar a efetiva implementação da estratégia da entidade,
- iii) monitorizar todas as atividades e negócios da empresa e gerir os riscos inerentes aos mesmos.

Perante o exposto, podemos inferir que através do recurso à figura de Gestor, “o legislador pretendeu incluir os titulares de órgãos sociais que têm a capacidade de, com a sua atuação, influenciar o curso da atividade de prossecução do escopo social da pessoa coletiva” <sup>20</sup>.

Em adição, na jurisprudência, podemos encontrar algumas características utilizadas como indícios para ponderar se um certo indivíduo é, de facto, um Gestor, como por exemplo a possibilidade de representar e vincular a pessoa coletiva através da assinatura de documentos <sup>21</sup>.

Complementariamente, na literatura, Domingos (2022) e D’Almeida (2010) sustentam que o conceito de Gestor vai além da mera prática de atos de administração e gestão relevando para o enquadramento, como tal, a capacidade que determinado indivíduo tem em influenciar os desígnios da organização. Isto é, um Gestor, embora não o sendo, tem funções idênticas às de um administrador

---

<sup>19</sup> Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 235/2019-T, de 19 de dezembro de 2019 (doravante designada por “Decisão Arbitral do CAAD 235/2019-T”).

<sup>20</sup> *In* Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 586/2017-T, de 20 de junho de 2018. Esta posição é igualmente seguida na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 135/2019-T, de 20 de dezembro de 2019 (doravante designada por “Decisão Arbitral do CAAD 135/2019-T”).

<sup>21</sup> Decisão Arbitral do CAAD 135/2019-T.

ou gerente (*in lato sensu*). Acrescenta-se ainda que a censurabilidade associada à atribuição de certos benefícios é diretamente proporcional à influência dos seus beneficiários na determinação do seu montante (Domingos, 2022). No entanto, em sede de TA, “quem é mais penalizado será a empresa e não o administrador, gerente ou gestor, sendo que muitas vezes são estes que decidem a sua própria remuneração” (Mesquita, 2014, p.21).

Face ao exposto, é possível depreender que não se observa, quer na jurisprudência, quer na doutrina, um esforço concertado para a elaboração e desenvolvimento de um conceito unitário de Gestor.

Por tudo, talvez seja razoável presumir que alguém que seja designado como gestor pelo seu cargo, também o seja, assim, no que impende às suas funções. Cabe desta fora notar que, essa tentativa de definição ou densificação do conceito através da utilização de critérios altamente subjetivos poderá suscitar e efetivamente, suscita, questões de natureza formal. Nesta senda questionamos, nomeadamente, se uma sociedade com órgãos de administração ou gestão designados por mandato pode, simultaneamente, ter gestores.

Por fim, cumpre salientar uma vez mais que, a doutrina e a jurisprudência dedicadas a esta questão se focam, essencialmente, numa aproximação casuística, através da análise de cada situação de uma forma isolada, sem proporcionar critérios objetivos que permitam delinear claramente este conceito de uma forma geral e abstrata <sup>22</sup>. Esta análise, caso a caso, faz depender a sujeição da norma à interpretação de cada julgador. A inexistência de limites claros suscita assim dificuldades interpretativas e falta de coerência e consistência na sua aplicação.

---

<sup>22</sup> O que, a nosso ver e, salvo melhor opinião, seria o mais conivente considerando um dos princípios basilares da “justiça”, concretizado na segurança jurídica que a generalidade e abstração das normas jurídicas exige.

## 3.2 A remuneração anual e as remunerações variáveis

Por forma a compreender qual o entendimento, na lei fiscal, acerca do conceito de “remuneração anual”, começamos por recorrer às disposições presentes no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“Código do IRS” ou “CIRS”).

Embora não encontremos qualquer definição (imediata) no referido Código, consideramos possível extrair o seu significado do termo “remuneração mensal” (*mutatis mutandis*, claro está). Face ao exposto, através da extrapolação do n.º 2 do artigo 99.º-C do CIRS, podemos inferir que a “remuneração anual” corresponde ao “montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente”, durante um ano.

No conceito de rendimento do trabalho dependente, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do CIRS, incluem-se os “ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não”. Adicionalmente, de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, são também considerados rendimentos do trabalho dependente, as remunerações dos órgãos estatutários (o que, naturalmente, inclui as remunerações dos gestores, administradores ou gerentes <sup>23</sup>).

No entanto, apesar de a definição de remuneração (anual) se revestir de aparente pacificação, certo é que também podemos encontrar na jurisprudência algumas contendas relativas à inclusão, ou não, das remunerações variáveis no computo do limiar de “25% da remuneração anual”. Tal divergência pode, no

---

<sup>23</sup> Previstas nos artigos 255º e 399º do CSC. No que concerne ao artigo 399º, e conforme mencionado no PIV nº 24563, este artigo “apenas estabelece, no seu n.º 1, a competência para fixar remunerações e, no restante corpo do artigo, os limites”.

nosso entendimento, ser motivada pelo facto de, ao englobar as remunerações variáveis, o limiar relativo de exclusão de tributação vê-se, conseqüentemente, aumentado.

Neste sentido, a Autoridade Tributária, através da Circular 8/2000, de 11 de maio de 2000, vem esclarecer que “no conceito de remuneração, deverão ser incluídas todas as importâncias que, nos, termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preenchem aqueles requisitos”.

Desta forma, podemos concluir que, para efeitos de IRC, a AT perfilha do entendimento que decorre da análise do artigo 2.º do Código do IRS, a partir da qual é possível retirar as seguintes ilações:

i) A remuneração variável compreende toda a remuneração que não seja fixa, em conformidade com o n.º 2 do artigo 2.º do CIRS em articulação com o artigo 100.º do mesmo diploma <sup>24</sup>;

ii) As remunerações acessórias (“direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal” <sup>25</sup>) podem ser classificadas como remunerações fixas ou variáveis <sup>26</sup>.

De facto, e também ao escarpelizar a letra do artigo 88.º, se conclui que a remuneração variável é “uma parcela” da remuneração anual <sup>27</sup>. Desta forma, “dentro do conceito de "remuneração" existe o conceito de "remuneração

---

<sup>24</sup> Artigo esse que estabelece remunerações variáveis como “remunerações não fixas”.

<sup>25</sup> Alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

<sup>26</sup> Entendimento subscrito na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo 290/2013-T de 21 de julho de 2014.

<sup>27</sup> Entendimento subscrito na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 459/2020-T, de 05 de fevereiro de 2021.

acessória” e “dentro deste, existe o conceito de “remuneração (acessória) variável”<sup>28</sup>.

Aqui chegados, importa recordar que o artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código de IRC, apenas incide sobre as remunerações variáveis. Estas componentes remuneratórias, são comumente associadas a um complemento da remuneração fixa, encontrando-se, geralmente, subordinadas ao desempenho (individual, de uma equipa ou da própria empresa)<sup>29</sup> ou à “atribuição discricionária por terceiro”<sup>30</sup>. As remunerações variáveis são, portanto, pautadas pelo seu “carácter extraordinário”<sup>31</sup>.

O âmago deste conceito assenta assim numa abordagem casuística de cada política salarial, fundamentada na definição de “remuneração variável”<sup>32</sup>.

Concomitantemente, podemos depreender que, para o apuramento da remuneração anual (utilizada como base de cálculo do limiar relativo de exclusão), é tido em consideração o próprio bónus ou outras remunerações variáveis atribuídas no ano em apreço.

Finalmente, e retomando a norma em análise, as remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes encontram-se sujeitas a Tributação Autónoma quando, cumulativamente, “estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a (Euro) 27 500”. De acordo com a jurisprudência e com o entendimento da própria AT<sup>33</sup>, o montante dado à tributação corresponde ao total da remuneração e não apenas

---

<sup>28</sup> Conforme exposto na Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 104/2019-T, de 02 de julho de 2019 (doravante designado por “Decisão Arbitral CAAD, nº 104/2019-T”). Este entendimento foi posteriormente colhido, integralmente, no âmbito do PIV n.º 24563.

<sup>29</sup> Vide, a título de exemplo, PIV n.º 24563.

<sup>30</sup> Conforme Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 120/2020-T, de 27 de novembro de 2020.

<sup>31</sup> Decisão Arbitral CAAD, nº 104/2019-T.

<sup>32</sup> É o exemplo da Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 482/2022-T, de 09 de agosto de 2023.

<sup>33</sup> Vertido, nomeadamente, no Acórdão TC 197/2016 e nas Decisões Arbitrais do CAAD, relativas ao Processo nº 106/2021-T, de 18 de outubro de 2021 e ao Processo nº 659/2014-T, de 24 de abril de 2015.

ao excedente dos limites elencados. Tal resulta da vontade do legislador tributar valores que considera excessivos e desproporcionais no seu montante <sup>34</sup>.

São assim definidos dois limites, um absoluto (Euro 27 500) e outro relativo (25% da remuneração fixa e variável) que, em conjunto, ditam o limiar da razoabilidade acima do qual o gasto é considerado excessivo e, portanto, integralmente tributado.

---

<sup>34</sup> Note-se que o incremento de gastos (fiscalmente dedutíveis), impacta, negativamente, o lucro tributável da pessoa coletiva, erodindo, conseqüentemente, a base tributável e a coleta.

### 3.3 O diferimento “por um período mínimo de três anos”

Conforme vimos, a exclusão da tributação dos bônus e outras remunerações variáveis, ocorre quando o seu pagamento se encontrar condicionado ao “desempenho positivo da sociedade” e, simultaneamente, quando este for diferido “por um período mínimo de três anos”. No entanto, a própria delimitação e aplicação prática do conceito de “diferimento” consiste em mais um elemento que influencia a litigância associada a esta norma.

Neste âmbito, assiste-se à discussão sobre se o ato de diferir “por um período mínimo de três anos” consiste em proceder a pagamentos parciais ao longo de três períodos ou se, na prática, consiste numa suspensão do pagamento por três anos (isto é, em apenas proceder ao pagamento do montante suspenso no final do hiato temporal). Esta dificuldade interpretativa, está assim no centro da discussão entre os Contribuintes e a AT.

A AT tem vindo a defender o entendimento de que, por forma a não ocorrer sujeição, o pagamento deve ser suspenso por, pelo menos, três períodos justificando que com o conceito de “diferimento” se “pretendeu determinar um período mínimo que permitisse aferir se, no final do mesmo, a sociedade obteve desempenho positivo”<sup>35</sup>.

Desta forma, a Administração entende que o pagamento do bônus ou remuneração variável deve ocorrer apenas no final do referido hiato temporal, porquanto os Contribuintes tendem a realizar o pagamento dessa remuneração de forma fracionada ao longo desse mesmo período<sup>36</sup>.

Não obstante, a problemática associada a este conceito reside, acima de tudo, na falta de consenso entre os decisores. Por um lado, existem decisões que,

---

<sup>35</sup> Conforme vertido no PIV nº 24563. Note-se que esta é, à data de elaboração da presente dissertação, a Informação Vinculativa (pública) mais recente.

<sup>36</sup> Vide, a título de exemplo, a posição da AT vertida nas decisões arbitrais do CAAD 235/2019-T e 545/2016-T.

respaldadas em regulamentação europeia e nacional <sup>37</sup>, defendem que diferir consiste em proceder ao pagamento apenas no final do período. Em sentido oposto, existem decisões, baseadas no direito bancário <sup>38</sup>, que determinam que os pagamentos podem ser efetuados de forma faseada, ao longo do tempo.

De forma genérica, as decisões que defendem que o pagamento do bónus ou remuneração variável apenas pode ocorrer passados três anos, como as decisões arbitrais do CAAD 235/2019-T e 545/2016-T, assentam na seguinte regulamentação:

- i) Recomendação da Comissão Europeia de 30 de abril de 2009;
- ii) Código do Governo das Sociedades da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) (na sua versão em vigor em 2010);
- iii) Aviso do Banco de Portugal n.º 10/2011.

Segundo a Recomendação da Comissão Europeia, parte do pagamento de prémios avultados deve ocorrer, apenas e somente, após decorrido um determinado período de tempo e atendendo a requisitos de desempenho. Esta Recomendação foi, posteriormente, vertida na redação do Código do Governo das Sociedades da CMVM <sup>39</sup>. De acordo com esta Comissão, “parte significativa da remuneração variável deve ser diferida por um período não inferior a três anos, e o seu pagamento deve ficar dependente da continuação do desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”.

Complementariamente, o referido Aviso do Banco de Portugal, no seu artigo 8.º, estabelece que no caso da remuneração variável consistir na atribuição de ações as mesmas deverão ser mantidas pelos órgãos de administração ou gestão

---

<sup>37</sup> Regulação esta que surgiu contemporaneamente à incorporação da TA de gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis no ordenamento jurídico português e que visa regulamentar as políticas de remuneração.

<sup>38</sup> Recordemos que a introdução da norma em apreço no Código do IRC teve, nos seus primórdios, como objetivo penalizar o setor financeiro (e bancário) através da aplicação, a estes setores, de uma taxa de TA agravada. Este enquadramento histórico serve de base para a interpretação do conceito à luz da lei bancária.

<sup>39</sup> De notar que estas recomendações não têm força de lei e foram emanadas no contexto de entidades “quotadas”.

“até ao termo do seu mandato” e que “quando a remuneração variável compreender a atribuição de opções (*stock options*), o início do período de exercício deve ser diferido por um prazo não inferior a três anos”.

Aqui chegados, importa notar que o recurso às recomendações acima elencadas (da CMVM e do Banco de Portugal), conforme sublinhado no âmbito de algumas decisões arbitrais <sup>40</sup>, utilizam expressões diferentes consoante a remuneração em causa. Para a generalidade da remuneração variável o diferimento deve ser efetuado, de acordo com estas recomendações, “por um período não inferior a três anos”. Por outro lado, no caso das *stock options* o diferimento deve ocorrer “por um prazo não inferior a três anos”. No nosso entendimento, esta discrepância, acaba por retirar força ao fundamento baseado, exclusivamente, nestas recomendações.

Assim, cumpre introduzir outro argumento utilizado para defender o diferimento para o fim do período que assenta na falta de racional para ocorrer um desagravamento fiscal antes da possibilidade de verificação dos requisitos que sustentam esse mesmo desagravamento <sup>41</sup>.

Em sentido oposto, conforme referido, existem decisões que se baseiam no direito bancário por forma a defender que diferir consiste em pagar, de forma parcelar, ao longo de um determinado período <sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> *Vide*, Decisão Arbitral do CAAD relativa ao Processo n.º 233/2019-T, de 18 de novembro de 2019 (doravante Decisão Arbitral do CAAD 233/2019-T) e Decisão Arbitral do CAAD relativa ao Processo n.º 363/2017-T, de 31 de janeiro de 2018.

<sup>41</sup> *Vide*, a título de exemplo, a posição da AT vertida na Decisão Arbitral do CAAD 235/2019-T e na Decisão Arbitral do CAAD relativa ao Processo n.º 545/2016-T, de 12 de outubro de 2017, doravante “Decisão Arbitral do CAAD 545/2016-T”.

<sup>42</sup> Veja-se, a título exemplificativo, a Decisão Arbitral do CAAD relativa ao Processo n.º 234/2019-T, de 10 de dezembro 2019 (doravante designada por “Decisão Arbitral do CAAD 234/2019-T”). De notar que a Decisão Arbitral do CAAD 235/2019-T, apresentada anteriormente, foi proferida apenas nove dias após esta decisão. Estamos assim perante duas decisões completamente opostas que denotam de forma clara a insegurança jurídica inerente ao artigo em estudo, e que tem vindo a ser alvo de dissecação ao longo do presente trabalho.

No contexto do direito bancário, é invocada a Diretiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013<sup>43</sup>, que, no seu artigo 94.º, determina que o “pagamento efetivo das componentes da remuneração dependentes do desempenho seja repartido ao longo de um período que tenha em conta o ciclo económico subjacente da instituição de crédito e os seus riscos de negócio”. Adicionalmente, prevê que “pelo menos 40% da componente variável da remuneração, deve ser diferida durante um período mínimo de três a cinco anos”.

Por forma a sustentar que o diferimento consiste num pagamento prolongado no tempo, é ainda argumentado que o desempenho da entidade pode também ser apurado numa periodicidade anual e, portanto, a deliberação sobre esta condição pode também ela ocorrer anualmente<sup>44</sup>. A Decisão Arbitral do CAAD 233/2019-T, vai ainda mais longe ao acrescentar que “se, por hipótese, em algum dos anos, houver um resultado negativo, vence-se a obrigação de sujeição a tributação autónoma e o sujeito passivo deverá, na declaração periódica desse período, proceder á liquidação dos valores devidos”.

Por tudo, e em síntese, a AT sustenta que a parte diferida do bónus ou remuneração variável só pode ser efetivamente paga após transcorridos três períodos. Por seu lado, alguns tribunais, têm rejeitado a imposição da obrigação de "aguardar" para realizar o pagamento em causa.

Numa tentativa de sanar esta situação, e com o objetivo de harmonizar a jurisprudência, foram recentemente proferidos dois acórdãos por parte do Supremo Tribunal Administrativo<sup>45</sup>. Não obstante e conforme defendido no âmbito da a Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo n.º 107/2021-T, de

---

<sup>43</sup> Diretiva comumente conhecida por *Capital Requirements Directive*, transposta para o ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro.

<sup>44</sup> *Vide*, declaração de voto vencido de Ricardo de Palma Borges, proferida no âmbito da Decisão Arbitral do CAAD 545/2016-T.

<sup>45</sup> Acórdãos do STA n.º 02/20.0BALS de 09/12/2020 e n.º 05/20.5BALS de 20/01/2021.

29 de dezembro de 2021 <sup>46</sup>, a aplicação do direito bancário (nos acórdãos de harmonização) não ocorre por não se considerar “válida a interpretação alternativa (do diferimento para o termo de três anos)” mas sim porque a “Recorrente era, em ambos os casos presentes ao STA, uma instituição bancária”. Desta forma, surge uma nova problemática associada a uma possível diferença de tratamento consoante o setor em que atua a sociedade em apreço.

Curiosamente, a tudo já exposto acresce ainda a dificuldade de aplicação prática inerente a este conceito. Vejamos, dando-se a sujeição a Tributação Autónoma apenas quando verificado o incumprimento dos requisitos previstos na norma (isto é, diferimento de pelo menos 50% acompanhado pela subordinação ao desempenho positivo da sociedade), deve o sujeito passivo submeter, num momento inicial, a totalidade dos gastos com bónus ou outras remunerações variáveis a TA e, verificadas as exigências da norma, solicitar o reembolso do imposto pago em excesso? Ou deve, por exemplo, aguardar o término do hiato temporal para caso devido sujeitar os gastos a TA?

Perante os desafios apresentados torna-se evidente que além da urgência em esclarecer de forma inequívoca qual o entendimento sobre o significado de “diferir” no âmbito desta norma, há também a necessidade premente de delimitar sua aplicabilidade prática.

---

<sup>46</sup> Doravante designada por “Decisão Arbitral do CAAD 107/2021-T”.

### 3.4 O desempenho positivo da sociedade

Para que não ocorra incidência de Tributação Autónoma, dois requisitos têm de ser verificados, de forma cumulativa. Por um lado, deve ocorrer um diferimento superior a 50% do pagamento por um período de, pelo menos, três anos e, por outro, este pagamento deve ser condicionado ao desempenho positivo da sociedade <sup>47</sup>.

Perante esta condição conclui-se que o legislador pretendeu tributar as remunerações variáveis que não sirvam como efetivo incentivo ao esforço individual em prol do desempenho positivo da sociedade <sup>48</sup>. Desta forma, torna-se imperativo clarificar o que se tem vindo a entender por “desempenho positivo”.

Neste contexto, dispõe por exemplo a Decisão Arbitral do CAAD 545/2016-T que, o “desempenho positivo” deve ser assimilado a um resultado líquido do exercício<sup>49</sup> positivo. Esta decisão baseia-se no Aviso do Banco de Portugal n.º 10/2011, de 9 de janeiro, que defende que os critérios para a atribuição de remuneração variável devem potenciar “o real crescimento da instituição e a riqueza efetivamente criada para os acionistas” determinados pelo resultado do exercício.

Outro argumento, apresentado na doutrina administrativa, para a consideração do RLE, assenta na premissa de que a própria Demonstração de Resultados é, geralmente, reconhecida como métrica de desempenho (financeiro)<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Importa notar que sujeição a TA depende, cumpridos os demais requisitos, da subordinação do pagamento à verificação do desempenho positivo. Ou seja, não é necessário que se verifique um efetivo desempenho positivo para que não haja lugar a tributação. Ao verificar-se um desempenho negativo não deveria ocorrer qualquer pagamento o que, logicamente, afasta a possibilidade de tributação.

<sup>48</sup> PIV n.º 24563.

<sup>49</sup> Doravante designado por RLE.

<sup>50</sup> Conforme PIV n.º 24563.

Concluimos assim que, de acordo com a doutrina apresentada, o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis deve ser condicionado à verificação de um resultado líquido positivo. Apesar de ser clarividente que esta equiparação, no âmbito da condição suspensiva em apreço, consiste numa estratégia que diminui a insegurança jurídica (ao minimizar a subjetividade na aplicação da norma), esta assimilação suscita, por outro lado, várias problemáticas.

Primeiro, ao condicionar a atribuição de um bónus, ou outra remuneração variável, ao RLE, acabamos por incluir na avaliação da *performance* o gasto com essa componente remuneratória o que, naturalmente, reduz o resultado do período. De igual forma, ao condicionar o pagamento ao resultado líquido (em vez do resultado antes de impostos, por exemplo), partimos de uma base influenciada pelo valor dos impostos, por sua vez, impactados pela Tributação Autónoma.

Adicionalmente, consideremos o cenário em que uma empresa apresenta resultados contabilísticos sistematicamente negativos. Neste contexto, é decidido contratar um novo administrador cujo bónus se encontra condicionado ao cumprimento do objetivo de atingir ponto *break-even*, num prazo de cinco anos.

Perante este cenário surge a questão prática de se poderá este ser considerado um “desempenho positivo”, para efeitos de Tributação Autónoma. No nosso entendimento, ainda que dele discordemos, perante a doutrina que tem vindo a ser seguida, este caso não seria enquadrável na exceção em apreço pelo prémio se encontrar subordinado a um resultado contabilístico “menos negativo” e não a um resultado líquido positivo.

Consideremos agora o caso em que o pagamento do bónus se encontra não apenas subordinado ao desempenho positivo da entidade, mas também a outros requisitos adicionais. Caso tais condições complementares não sejam cumpridas e haja lugar a pagamento, tal situação despoleta a sujeição do bónus a TA ainda

que se verifique a subordinação, no momento inicial, ao apuramento de um resultado líquido positivo?

Partindo de uma análise literal da norma, é nossa opinião que cumpridos os preceitos impostos pela mesma, o não cumprimento única e exclusivamente de requisitos arbitrários, pré-determinados pela própria entidade, não deveria, por si só, ditar a sujeição. Por outro lado, caso a condição não verificada, no final do período de três anos, fosse o desempenho positivo, se houvesse ainda assim lugar a pagamento, consideramos que o mesmo deveria ser tributado autonomamente (pois, apesar de *ab initio*, o pagamento ter sido condicionado à verificação do desempenho positivo, esse requisito na prática foi desconsiderado quando se procedeu ao pagamento da remuneração variável num cenário de desempenho negativo).

Finalmente, no entendimento do árbitro Ricardo da Palma Borges <sup>51</sup>, que perfilhamos, o conceito de “resultado líquido do período” não é desconhecido à luz do Código do IRC <sup>52</sup>, o que indicia que o legislador não quis, propositadamente, estabelecer uma equivalência entre os dois conceitos.

Por tudo, consideramos que a análise do desempenho, ao invés do defendido relativamente aos demais conceitos até ora apresentados, deve ser efetuada de forma casuística e tendo em conta a definição dos objetivos estratégicos atribuídos a cada próprio gestor, administrador ou gerente. Visto que cada entidade possui as suas próprias idiossincrasias o seu desempenho deve ser entendido em função da sua própria conjuntura e contexto.

---

<sup>51</sup> Emitido no âmbito do seu voto vencido na Decisão Arbitral do CAAD 545/2016.

<sup>52</sup> Veja-se, a título de exemplo o artigo 17.º do CIRC em que se estabelece como ponto de partida para o apuramento do lucro tributável, o resultado líquido do período.

## 4. O gasto contabilístico e o gasto fiscal

Após procurarmos definir os vários termos (controversos) empregues na norma em análise, impera, agora, entender quando nasce a obrigação tributária.

Conforme definido previamente, a Tributação Autónoma incide sobre gastos e não sobre rendimentos. Desta forma, importa clarificar qual é o momento exato do reconhecimento do gasto fiscal (e contabilístico). Não obstante, esta problemática não apresenta uma resolução tão simples e linear como poderíamos, legitimamente, esperar <sup>53</sup>.

Começando pelo ponto de partida, isto é, pelo reconhecimento contabilístico, este é geralmente efetuado seguindo as diretrizes da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 28 - Benefícios dos Empregados (“NCRF 28”) <sup>54</sup>. Para efeitos desta norma, entende-se que os benefícios dos empregados compreendem “todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados”. Adicionalmente, o conceito de “empregado” inclui os “diretores e outro pessoal de gerência” (abrangendo, naturalmente, os gestores, administradores e gerentes).

A NCRF 28 começa assim por, no seu parágrafo 4, dividir e classificar os benefícios atribuídos aos trabalhadores em várias classes (designadamente em benefícios de curto e longo prazo e benefícios de cessação de emprego).

---

<sup>53</sup> A título inovador surgiu a Decisão Arbitral do CAAD relativa ao Processo n.º 204/2015-T de 22 de dezembro de 2015, na qual “a discordância sobre a aplicação temporal desta tributação autónoma entre a Requerente e a AT reside, precisamente, na leitura que fazem desta norma: enquanto que a Requerente baseia a sua argumentação de que a tributação autónoma é devida no ano do pagamento dos bónus e outras remunerações variáveis na expressão “pagas”, a AT fundamenta a sua posição de que a tributação autónoma deve surgir no período em que em que foram contabilizados os encargos, ou seja, na expressão “gastos ou encargos”, fazendo a ligação com o apuramento do lucro tributável desse mesmo ano”. O entendimento da Requerente foi, inesperadamente, colhido pelo árbitro.

<sup>54</sup> De notar que na presente discussão apenas versaremos sobre as normas contabilísticas aplicáveis a empresas não cotadas por estas representarem a maioria do tecido empresarial português. Assim, excluímos da nossa análise a IAS 19-Benefícios de empregados (norma internacional idêntica à NCRF28) e a IFRS 2-Pagamentos com base em ações (norma internacional inexistente no SNC).

Os benefícios de curto prazo, no âmbito desta norma, compreendem aqueles que são pagáveis num prazo inferior a um ano. Nestes incluem-se, entre outros, a “participação nos lucros e gratificações”<sup>55</sup>.

Desta forma, se o pagamento for efetuado num hiato temporal inferior a um ano, isto é, caso estejamos perante um benefício de curto prazo, a norma determina, no seu parágrafo 18, que o gasto contabilístico deve ser reconhecido quando:

- i) haja uma obrigação legal ou construtiva (isto é, “quando a entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos”) e,
- ii) seja possível estimar, o seu montante, com fiabilidade.

Ou seja, quando cumpridos os pressupostos decorrentes do parágrafo 18 da NCRF 28, os benefícios de curto prazo são considerados como gasto contabilístico do exercício em que são atribuídos <sup>56</sup>.

Neste sentido, e conforme é defendido por D’Almeida (2010), o gasto fiscal deve, também ele, ser reconhecido (e dado a tributação) no mesmo período em que é registado o gasto contabilístico seguindo o princípio da periodização do lucro tributável previsto no artigo 18.º, n.º 1 do CIRC segundo o qual *“os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”*.

Assim, a sujeição a TA, nos benefícios de curto prazo, deve ocorrer no momento em que é reconhecido simultaneamente o gasto contabilístico e o gasto fiscal, independentemente de quando ocorre o pagamento <sup>57</sup>. Ou seja, “o facto

---

<sup>55</sup> NCRF 28, parágrafo 4.

<sup>56</sup> Desde que constituída a obrigação de pagamento e que o montante do benefício seja determinável. No mesmo sentido, conclui a Decisão Arbitral CAAD, nº 104/2019-T.

<sup>57</sup> Vide, por todos, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao Processo nº02868/15.7BELRS, de 20/12/2023 e a Decisão Arbitral CAAD, nº104/2019-T.

gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso”<sup>58</sup>.

No entanto, quando não se verificam os requisitos do parágrafo 18 da NCRF 28 (por exemplo nos casos em que o bónus se encontra subordinado à verificação de condições suspensivas como condições de desempenho), o gasto contabilístico não deve ser imediatamente reconhecido e, portanto, os benefícios de curto prazo devem ser tratados como benefícios de longo prazo (D’Almeida, 2010).

Os benefícios a longo prazo consistem naqueles que são pagáveis num prazo superior a um ano, designadamente a “participação nos lucros, gratificações e remunerações diferidas”<sup>59</sup>.

Contabilisticamente, e de acordo com o Parecer Técnico 20843 - Gratificações e Tributação Autónoma, emitido pela Ordem dos Contabilistas (2018), os benefícios de longo prazo constituem gasto contabilístico do “período em que o respetivo serviço tiver sido prestado, estabelecendo a obrigação presente à empresa de pagar esse prémio”.

Por forma a enquadrar o reconhecimento do gasto fiscal recorreremos a uma das exceções à regra da periodização do lucro tributável, prevista no número 12 do artigo 18.º do CIRC<sup>60</sup>, que determina que os benefícios de longo prazo são imputáveis ao período fiscal em que são efetivamente pagos ou colocados à disposição do trabalhador.

---

<sup>58</sup> Conforme, Acórdão TC 197/2016.

<sup>59</sup> NCRF 28, parágrafo 4. De notar que os exemplos mencionados, não constituem uma lista fechada, mas sim meramente exemplificativa, pelo que consideramos que os bónus e outras remunerações variáveis atribuídos a gestores, administradores e gerentes são enquadráveis na mesma e, inclusive, equiparáveis a participações nos lucros e gratificações, devendo, desta forma, ser feita a distinção entre o pagamento efetuado num prazo inferior ou superior a doze meses.

<sup>60</sup> Sublinhamos que o tratamento do pagamento com base em ações se encontra previsto no número 11 deste artigo que determina taxativamente que “concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago”.

Por tudo, concluímos que no caso dos benefícios de longo prazo, existe um desfasamento entre o reconhecimento do gasto contabilístico e do gasto fiscal. A solução, de acordo com o referido parecer da Ordem dos Contabilistas, passa por:

- i) no momento do reconhecimento do gasto contabilístico, acrescer na declaração de rendimentos do período a parte do benefício que não foi paga;
- ii) aquando o pagamento, deduzir o respetivo gasto na declaração do correspondente período.

No que concerne aos benefícios por cessação de emprego, em conformidade com o parágrafo 8 da NCRF 28, estes consistem naqueles que são pagáveis no decorrer de uma rescisão ou cessação de emprego (“antes da data normal da reforma”). Como analisado nos pontos anteriores, a sujeição a Tributação Autónoma, de indemnizações ou compensações, ocorre quando existe uma cessação de funções de administração ou gestão e não quando se dá a cessação de um possível contrato de trabalho. Assim, não é possível enquadrar os benefícios da cessação de funções de administração e gestão no parágrafo em apreço pelo simples facto de este apenas poder ser aplicável, no nosso entendimento, à cessação ou término de um contrato de trabalho e não com a mera cessação de funções de administração ou gestão (*in stricto sensu*).

Consequentemente, não havendo uma disposição contabilística específica para estes casos, recorreremos ao regime do acréscimo previsto na estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”), no seu parágrafo 22. Segundo este regime os “efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos)”.

Assim, entendemos que no caso das indemnizações e compensações por cessação de funções de administração ou gestão, estas devem ser reconhecidas contabilisticamente assim que possam ser mensuradas de forma fiável (ou seja,

por outras palavras, quando, por um lado, haja alguma certeza relativamente ao montante a pagar e, por outro, quando seja mais provável do que não de que irá ocorrer um exfluxo futuro). No que concerne ao gasto fiscal, e na ausência de melhor opinião, consideramos que este deve ser reconhecido aquando o gasto contabilístico.

Como nota final, importa mencionar que no que impende ao reconhecimento do gasto fiscal, associado às várias tipologias de benefícios, não encontramos qualquer clarificação emitida pela Autoridade Tributária <sup>61</sup>.

Assim, esta indefinição associada à verificação de situações em que existe uma discrepância temporal na contabilização do gasto e no seu reconhecimento fiscal, consoante a componente remuneratória em apreço e as suas próprias especificidades, introduz mais um nível de dificuldade na correta aplicação prática do presente normativo.

---

<sup>61</sup> Designadamente nas instruções de preenchimento da declaração modelo 22 que pouco acrescentam, acerca desta problemática, além da reprodução da própria letra da lei aplicável.

# Capítulo 3

## Conclusão

No decorrer da presente dissertação concluímos, para algumas das noções mais controversas apresentadas, qual tem vindo a ser o entendimento geralmente seguido pela doutrina e jurisprudência. Para os restantes conceitos o nosso contributo reside na identificação e apresentação das várias discussões que ainda se encontram em aberto.

Como ponto inicial, no que concerne ao termo “**gastos ou encargos**”, constatámos que a incidência tributária ocorre sobre todos os encargos efetivamente suportados pela entidade empregadora ao atribuir determinadas remunerações ou compensações (em sentido lato).

Adicionalmente, foi determinado que para efeitos de Tributação Autónoma, deve ocorrer a distinção entre a **indenização ou compensação** devida por efeito da cessação do contrato de trabalho e o montante correspondente ao término das funções de administração ou gestão. Desta forma, apenas esta última parcela poderá estar sujeita a TA.

Como vimos, a norma em apreço apenas incide sobre gastos com encargos com “**gestores, administradores ou gerentes**”. No entanto, se por um lado os conceitos de administrador e gerente encontram definição no direito societário, da nossa análise foi, por outro lado, possível depreender que não se observa, quer na jurisprudência, quer na doutrina, um esforço concertado para a elaboração e desenvolvimento de um conceito unitário de Gestor.

No que impende à atribuição de bônus e outras remunerações variáveis, são definidos, na norma em apreço, dois limites de exclusão, um absoluto e outro relativo correspondente a 25% da remuneração anual que em conjunto, ditam o limiar da razoabilidade acima do qual o gasto é considerado excessivo e, portanto, integralmente tributado.

Relativamente à “**remuneração anual**”, concluiu-se que esta inclui tanto a remuneração fixa como a **remuneração variável** (conceito este que assenta numa abordagem casuística de cada política salarial).

No que concerne ao **diferimento “por um período mínimo de três anos”**, a AT tem vindo a sustentar que a parte diferida do bônus ou remuneração variável só pode ser efetivamente paga após transcorridos três períodos. Por seu lado, alguns tribunais têm rejeitado a imposição da obrigação de "aguardar" para realizar o pagamento em causa.

Concluimos ainda que o pagamento de bônus e outras remunerações variáveis deve ser condicionado ao **desempenho positivo** assimilado, no âmbito da condição suspensiva em apreço, à subordinação a um resultado líquido positivo.

Finalmente, no que toca ao momento em que é reconhecido o **gasto contabilístico e o gasto fiscal** concluimos que, regra geral, este deve ocorrer quando se constitui a obrigação independentemente de quando ocorre o pagamento da indemnização ou compensação, bem como dos bônus ou remuneração variável. Não obstante, se estivermos perante um benefício sujeito a uma condição suspensiva, o momento de reconhecimento fiscal e contabilístico não são simultâneos.

Por tudo, constata-se assim que a aplicabilidade da lei, em geral, e desta norma em particular, se encontra dependente de diretrizes mais claras que clarifiquem de forma permanente não só os conceitos nela empregues, mas

também a forma como cada tipologia de gasto deve, ou não, ser relevado fiscalmente.

# Bibliografia

Chynoweth, P. (2008). Legal research. *Advanced research methods in the built environment*, 1. [https://www.sps.ed.ac.uk/sites/default/files/assets/pdf/Legal\\_Research\\_Chynoweth - Salford Uni.pdf](https://www.sps.ed.ac.uk/sites/default/files/assets/pdf/Legal_Research_Chynoweth_-_Salford_Uni.pdf)

Cortês, A. (2013). Para uma metodologia jurídica integral. *Direito e Justiça*, 1(Especial), 39-86. <https://doi.org/10.34632/direitoejustica.2013.9875>

D'Almeida, J. C. (2010), Gratificações por Aplicação de Resultados – O novo referencial contabilístico e a tributação autónoma em IRC. *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 40. [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/40\\_3\\_Gratificacoes\\_-Joana-Almeida\\_f40.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/40_3_Gratificacoes_-Joana-Almeida_f40.pdf)

Dinis, A., Martins, A., & Lopes, C. (2019). *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal: Empirical evidence of the Portuguese chartered accountants' perceptions of corporate taxation*. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 13(4), 501-538. <https://doi.org/10.1515/acl-2019-0023>

Domingos, F. N. (2022). A tributação autónoma prevista no artigo 88º, n.º 13, alínea a) do CIRC: reflexão analítica. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Pita (185-195)*. Almedina.

Gigante, R., Dinis, A., e Pereira, L. (2022). Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal. *Revista Jurídica Portucalense*, 32, 228–253. [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(32\)2022.ic-10](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(32)2022.ic-10)

Mesquita, M. (2014). *A tributação autónoma no CIRC: a sua (in)coerência*. [Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa. <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/16231>

Nabais, J. C. (2013). A determinação da matéria tributável no IRC. *Revista De Finanças Públicas, Tributação E Desenvolvimento*, 1(1), 1-25. <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/5630/4224>

Ordem dos Contabilistas. (2018, 16 julho). *Parecer técnico do departamento de consultoria da Ordem. PT20843 – Gratificações e tributação autónoma*. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/gratificacoes-e-tributacao-autonoma>

Ordem dos Contabilistas. (2021, 27 maio). *Tributação Autónoma*. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/tributacao-autonoma-1>

Santos, A. C., e Palma, C. C. (2013). Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português. *Revista Do Instituto Do Direito Brasileiro*, 2, n.º 4, 3147-3182. [https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/04/2013\\_04\\_03147\\_03182.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/04/2013_04_03147_03182.pdf)

Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição. Almedina.

# Legislação, jurisprudência e doutrina administrativa

## Legislação

Aviso do Banco de Portugal n.º 10/2011, de 9 de janeiro. Diário da República n.º 6/2012, Série II de 09/01/2012, páginas 696 – 700. Banco de Portugal. <https://www.bportugal.pt/aviso/102011>

Código de Governo das Sociedades (2010). Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. <https://www.ecgi.global/code/cmvm-corporate-governance-code-2010-recommendations>

Código de Governo das Sociedades (2023). Instituto Português de *Corporate Governance*. <https://cgov.pt/images/ficheiros/2023/cgs-revisao-de-2023-ebook.pdf>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República n.º 11/2014, Série I de 16/01/2014. Assembleia da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2014-64205634>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I de 30/11/1988. Ministério das Finanças. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1988-34523375>

Código das Sociedades Comerciais. Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro. Diário da República n.º 201/1986, Série I de 02/09/1986, páginas 2293 – 2385. Ministério da Justiça. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975>

Constituição da República Portuguesa. Decreto de aprovação da Constituição, de 10 de abril. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 10/04/1976, páginas 738 – 775. Presidência da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>

Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março. Diário da República n.º 61/2007, Série I de 2007-03-27, páginas 1742 – 1748. Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/71-2007-520259>

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho. Diário da República n.º 133/1990, Série I de 09/06/1990, páginas 2517 – 2519. Ministério das Finanças. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/192-1990-575148>

Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 301/1992, 6º Suplemento, Série I-A de 31/12/1992, páginas 24 – 51. Ministério das Finanças. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/298-1992-448953>

Diretiva 2013/36/EU, de 26/06/2013. Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:176:0338:0436:Pt:PDF>

Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística. Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro. Diário da República n.º 173/2009, Série II de 07/09/2009, páginas 36227 – 36234. Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/aviso/15652-2009-1720117>

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Diário da República n.º 299/2000, 3º Suplemento, Série I-A de 29/12/2000, páginas 653 – 693. Assembleia da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/30-g-2000-212015>

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. Diário da República n.º 173/2009, Série I de 07/09/2009, páginas 6000 – 6001. Assembleia da República. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/100-2009-489219>

Norma contabilística e de relato financeiro 28 - Benefícios dos empregados. <https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/snc/normas/NCRF%2028.pdf>

Orçamento de Estado para 2010. Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril. Diário da República n.º 82/2010 – 28/04, Série I de 28/04/2010– 1.º Suplemento, páginas 1466-(66) a 1466-(384). Ministério das Finanças. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/3-b-2010-609990>

Recomendação da Comissão, de 30 de abril de 2009. Jornal Oficial da União Europeia. Comissão das Comunidades Europeias. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:120:0022:0027:PT:PDF>

Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras. Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro. Diário da República n.º 206/2014, Série I de 24/10/2014, páginas 5384 – 5539. Ministério das Finanças.  
<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/157-2014-58585556>

Sistema de Normalização Contabilística. Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009, Série I de 13/07/2009, páginas 4375 – 4384. Ministério das Finanças e da Administração Pública.  
<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/158-2009-492428>

## Jurisprudência

Consultada em: <https://inforfiscodb.pwc.com>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº01761/15.8BELRS, de 11/01/2023 (Relator: Joaquim Condesso).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº02/20.0BALSB, de 09/12/2020 (Relator: Isabel Silva).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº02868/15.7BELRS, de 20/12/2023 (Relator: Joaquim Condesso).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº05/20.5BALSB, de 20/01/2021 (Relator: Anabela Russo).

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça relativo ao Processo 2529/21.8T8MTS. P1.S1., de 23/11/2023 (Relator: Mário Morgado).

Acórdão do Tribunal Constitucional nº197/2016, de 13/04/2016 (Relator: Carlos Cadilha).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 104/2019-T, de 02/07/2019 (Relatores: Jorge Sousa, Victor Calvete e Amândio Silva).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 106/2021-T, de 18/10/2021 (Relatores: Carlos Cadilha, Manuel Faustino e Marcolino Pedreiro).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 107/2021-T, de 29/12/2021  
(Relatores: José Falcão; José Amorim e Miguel Patrício).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 120/2020-T, de 27/11/2020  
(Relator: Hélder Faustino).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 135/2019-T, de 20/12/2019  
(Relatores: José Falcão, Francisco Domingos e Marisa Araújo).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 163/2017-T, de 07/11/2017  
(Relatores: José Falcão, Nuno Garcia e Mariana Vargas).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 204/2015-T, de 22/12/2015  
(Relator: José Falcão).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 233/2019-T, de 18/11/2019  
(Relatores: Carlos Cadilha, Marisa Araújo e Amândio Silva).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 234/2019-T, de 10/12/2019  
(Relatores: José Falcão, Pedro Rosado e Hélder Faustino).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 235/2019-T, de 19/12/2019  
(Relatores: Maria Maçãs, António Franco e Fernando Araújo).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 290/2013-T, de 21/07/2014  
(Relator: José Falcão).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 363/2017-T, de 31/01/2018  
(Relatores: José Queiroz, Amândio Silva, Daniel Taborda).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 440/2021-T, de 21/02/2021  
(Relatores: Carlos Cadilha, Eva Costa, Miguel Patrício).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 459/2020-T, de 05/02/2021  
(Relatores: Jorge de Sousa, Arlindo Francisco e Armando Oliveira).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 482/2022-T, de 09/08/2023  
(Relatores: Rita Cunha, Álvaro Caneira e José Barata).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 503/2018-T, de 06/05/2019  
(Relatores: José Carvalho, Augusto Vieira e Sérgio de Matos).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 545/2016-T, de 12/10/2017  
(Relator: Fernanda Maças).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 586/2017-T, de 20/06/2018  
(Relatores: José Queiroz, Regina Monteiro e Francisco Domingos).

Decisão Arbitral do CAAD, relativa ao Processo nº 659/2014-T, de 24/04/2015  
(Relator: José Falcão)

## Doutrina Administrativa

Consultada em: <https://inforfiscodb.pwc.com>

Circular 8/2000, de 11 de maio de 2000, da Direção de Serviços do IRC.

Instruções de preenchimento da declaração periódica de rendimentos Modelo 22. Despacho n.º 271/2024, de 12 de janeiro. Diário da República n.º 9/2024, Série II de 12/01/2024, páginas 63 – 271. Finanças - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.  
<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/despacho/271-2024-836492770>

Informação Vinculativa identificada pelo Processo 2018 002360, PIV n.º 14062, sancionado por Despacho de 07/12/2018, da Subdiretora-Geral do IR.

Informação Vinculativa identificada pelo Processo 24563, PIV n.º 24563, sancionado por Despacho de 27/12/2023, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação.

# Anexos

Conforme indicado, a fonte principal de doutrina administrativa e jurisprudência, no âmbito da presente dissertação, foi a base de dados do Inforfisco (<https://inforfiscodb.pwc.com>). Abaixo é possível encontrar um print com a indicação de todos os documentos disponíveis, e consultados, nessa mesma base (a 31/03/2024). A pesquisa foi efetuada através do diploma (CIRC, Art.º88, n.º.13).

## Doutrina Admin.: ▲

FICHA DOCTRINARIA, P 24563 (27/12/2023)  
FICHA DOCTRINARIA SDG, P 2018 002360 PIV 14062 (07/12/2018)  
CIRCULAR IRC, 14/2002 (09/05/2002)

## Jurisprudência: ▲

ACORDAO STA, 02868/15.7BELRS (20/12/2023)  
ACORDAO TC, 657/2023 (12/10/2023)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 482/2022-T (09/08/2023)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 602/2022-T (28/07/2023)  
ACORDAO STA, 01761/15.8BELRS (11/01/2023)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 793/2021-T (12/09/2022)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 107/2021-T (29/12/2021)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 106/2021-T (18/10/2021)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 440/2021-T (21/02/2021)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 459/2020-T (05/02/2021)  
ACORDAO STA, 05/20.5BALSB (20/01/2021)  
ACORDAO STA, 02/20.0BALSB (09/12/2020)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 120/2020-T (27/11/2020)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 135/2019-T (20/12/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 235/2019-T (19/12/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 234/2019-T (10/12/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 233/2019-T (18/11/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 104/2019-T (02/07/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 503/2018-T (06/05/2019)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 586/2017-T (20/06/2018)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 491/2017-T (16/04/2018)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 516/2017-T (16/04/2018)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 363/2017-T (31/01/2018)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 163/2017-T (07/11/2017)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 545/2016-T (12/10/2017)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 148/2016-T (03/10/2016)  
ACORDAO TC, 197/2016 (13/04/2016)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 204/2015-T (22/12/2015)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 659/2014-T (24/04/2015)  
DECISAO ARBITRAL CAAD, 290/2013-T (21/07/2014)



