

## O FENÓMENO DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Carlos Rogério de Sousa Lemos

*Orientadores*

*Especialista Luís Filipe Esteves*

*Dr. Jaime Carvalho Esteves*

*Arguente*

*Prof. Doutor Rui Duarte Morais*

Dissertação apresentada  
ao Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
para obtenção do Grau de Mestre em Fiscalidade

dezembro, 2018

# O FENÓMENO DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Carlos Rogério de Sousa Lemos

*Orientadores*

*Especialista Luís Filipe Esteves*

*Dr. Jaime Carvalho Esteves*

Dissertação apresentada  
ao Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
para obtenção do Grau de Mestre em Fiscalidade

julho, 2018



O FENÓMENO DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA  
NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Carlos Rogério de Sousa Lemos

*Orientadores*

*Especialista Luís Filipe Esteves*

*Dr. Jaime Carvalho Esteves*

Dissertação apresentada  
ao Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
para obtenção do Grau de Mestre em Fiscalidade

julho, 2018

## Anexo V - Declaração

Nome:

Carlos Rogério de Sousa Lemos

Endereço eletrónico: [carlosrslimos@gmail.com](mailto:carlosrslimos@gmail.com)

Tel./Telem.: 253 489 130 / 964 197 245

Número do Bilhete de Identidade: 11862527

Título da dissertação:

O Fenómeno da Tributação Autónoma no Sistema Fiscal Português

Orientadores:

Especialista Luís Filipe Esteves

Dr. Jaime Carvalho Esteves

Ano de conclusão: 2018

Designação do Curso de Mestrado:

Fiscalidade

Nos exemplares das Dissertações de mestrado ou de outros trabalhos entregues para prestação de Provas Públicas, e dos quais é obrigatoriamente enviado exemplares para depósito legal, deve constar uma das seguintes declarações:

1. É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

**Em Memória de:**

- ✓ António Martins
- ✓ Domingues de Azevedo
- ✓ Fernando Santos
- ✓ Lurdes Santos
- ✓ Mário Lemos
- ✓ Saldanha Sanches



## **Agradecimentos:**

- ✓ Abílio Sousa
- ✓ Alice Sousa
- ✓ António Sá Santos
- ✓ Carlos do Carmo
- ✓ Jaime Carvalho Esteves
- ✓ João Paulo Paiva Boléo
- ✓ João André Moreira
- ✓ Luís Filipe Esteves
- ✓ Michelle Borja
- ✓ Paulo Couto
- ✓ Rogério Lemos
- ✓ Rui Duarte Morais

## **Resumo**

A dissertação, intitulada por *O Fenómeno da Tributação Autónoma no Sistema Fiscal Português*, consubstancia a investigação sobre a génese, essência, classificação, legalidade, racionalidade, evolução e demais particularidades.

O trabalho encontra-se dividido em cinco capítulos - 1º As vantagens acessórias e sua tributação; 2º A tributação autónoma no sistema fiscal português; 3º Discussões jurisprudenciais sobre a tributação autónoma; 4º O peculiar caso das viaturas; 5º Conclusões, considerações e desafios - desenvolvidos de modo conciso, estruturado e articulado. A parte final é reservada à demonstração prática.

Trata-se, portanto, de um instrumento essencial à compreensão da complexa realidade das vantagens acessórias e das tributações autónomas, deveras útil, sobretudo, para académicos, fiscalistas, consultores, contabilistas, gestores e empresários.

As temáticas abordadas revestem carácter fulcral no domínio da tributação das empresas e das pessoas singulares, da justiça social, assim como dos princípios constitucionais e comunitários.

Diligencia-se comparar o mecanismo de tributação das remunerações acessórias com ordenamentos jurídico-tributários internacionais, com especial destaque em três países de língua portuguesa, Angola, Cabo Verde e Moçambique, e, dois países-membros da OCDE, Nova Zelândia e Austrália, face à identificação de modelos fiscais congéneres.

Fomenta-se, mormente, a reflexão e discussão da problemática, as vantagens acessórias e sua tributação, com o desígnio de aprimorar o regime das tributações autónomas, vigente no sistema fiscal português.



## **Abstract**

The dissertation, entitled by *The Phenomenon of Autonomous Taxation in the Portuguese Tax System*, consubstantiate the research on origin, essence, classification, legality, rationality, evolution and other features.

The work is divided into five chapters - 1<sup>st</sup> Fringe benefits and its taxation; 2<sup>nd</sup> The autonomous taxation in the Portuguese tax system; 3<sup>rd</sup> Jurisprudential discussions of autonomous taxation; 4<sup>th</sup> The peculiar case of vehicles; 5<sup>th</sup> Conclusions, considerations and challenges - concisely developed, structured and articulated. The final part is dedicated to practical demonstration.

Therefore, it is an essential tool for understanding the complex reality of fringe benefits and autonomous taxation, mainly helpful for academics, tax specialists, consultants, accountants, managers and entrepreneurs.

In fact, the exposed subjects are fundamental in the field of corporate and personal income taxation, social justice, as well as the Constitutional and European Union principles.

Diligences have been made in order to compare our fringe benefits taxation mechanism with international legal and tax systems, with particular attention on three Portuguese-speaking countries, Angola, Cape Verde and Mozambique, and on two OECD member countries, New Zealand and Australia, due to identification of similar tax regimes.

Reflection and discussion of the problematic, fringe benefits and its taxation, are encouraged, with the aim of improving the autonomous tax system, which is in force in the Portuguese tax system.

## **Glossário**

<b>Ac.</b>	Acórdão(s)
<b>AI</b>	Ativo(s) Intangível(eis)
<b>Al.</b>	Alínea(s)
<b>Art.º</b>	Artigo(s)
<b>AFT</b>	Ativo(s) fixo(s) tangível(eis)
<b>AT/ATA</b>	Autoridade Tributária (e Aduaneira)
<b>BF</b>	Benefício(s) Fiscal(ais)
<b>CAAD</b>	Centro de Arbitragem Administrativa (Tribunal Arbitral)
<b>CCI</b>	Código da Contribuição Industrial
<b>CCTF</b>	Caderno de Ciência e Técnica Fiscal
<b>CDT</b>	Convenção(ões) para Evitar a Dupla Tributação
<b>CE</b>	Comunidade Europeia
<b>CIP</b>	Código do Imposto Profissional
<b>CISV</b>	Código do Imposto sobre os Veículos
<b>CIR</b>	Códigos dos Impostos sobre os Rendimentos
<b>CFI</b>	Código Fiscal do Investimento
<b>Cfr.</b>	Confira, conforme, confronte
<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>CIVA</b>	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>CPPT</b>	Código de Procedimento e de Processo Tributário
<b>CRP</b>	Constituição da República Portuguesa
<b>CRCSS</b>	Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social
<b>CTB</b>	Contabilidade
<b>DGCI</b>	Direção-Geral das Contribuições e dos Impostos

<b>DL</b>	Decreto-Lei
<b>DLRR</b>	Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos
<b>DR</b>	Decreto-Regulamentar
<b>DSIRC</b>	Direção de Serviços do IRC
<b>DSIRS</b>	Direção de Serviços do IRS
<b>DSIVA</b>	Direção de Serviços do IVA
<b>DUA</b>	Documento único automóvel
<b>EBF</b>	Estatuto dos Benefícios Fiscais
<b>EE</b>	Estabelecimento(s) Estável(eis)
<b>EM</b>	Estado(s)-Membro(s)
<b>ENI</b>	Empresário(s) em Nome Individual
<b>EP</b>	Entidade(s) Patronal(ais)/Empregadora(s)
<b>ESNL</b>	Entidades do Setor Não Lucrativo
<b><i>FBT</i></b>	<i>Fringe Benefits Tax</i>
<b>GNV</b>	Gás natural veicular
<b>GPL</b>	Gás de petróleo liquefeito
<b>IEADE</b>	Imposto Extraordinário sobre Algumas Despesas das Empresas
<b>IR</b>	Imposto(s) sobre o Rendimento
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>IRPC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Cabo Verde e Moçambique)
<b>IRPS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Cabo Verde e Moçambique)
<b>IRS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>IUR</b>	Imposto Único sobre Rendimentos (Cabo Verde)
<b>IVA</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>Kms</b>	Quilómetros

<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária
<b>LOE</b>	Lei do Orçamento do Estado
<b>n.º</b>	número(s)
<b>mod.</b>	modelo
<b>MOE/MOS</b>	Membro(s) dos Órgãos Estatuários/Sociais
<b>mvc</b>	menos-valias contabilísticas
<b>mvf</b>	menos-valias fiscais
<b>NIF/NIPC</b>	Número de identificação fiscal/pessoa coletiva
<b>NZ</b>	<i>New Zealand</i> / Nova Zelândia
<b>OC</b>	Ofício-Circulado
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>p.</b>	página
<b>PALOP</b>	Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
<b>p. ex.</b>	por exemplo
<b>PEC</b>	Pagamento Especial por Conta
<b>pp.</b>	páginas
<b>PPR</b>	Plano(s) Poupança-Reforma
<b>proc.</b>	processo(s)
<b>QR</b>	Quadro(s)-Resumo
<b>RFAI</b>	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
<b>RIRC</b>	Reforma do IRC
<b>RIRS</b>	Reforma do IRS
<b>RSCIR</b>	Regime Simplificado CIR
<b>RST</b>	Regime Simplificado de Tributação
<b>Sec.</b>	Secção
<b>SFP</b>	Sistema Fiscal Português

<b>SFRA</b>	Sistema Fiscal da República de Angola
<b>SFRCV</b>	Sistema Fiscal da República de Cabo Verde
<b>SFRM</b>	Sistema Fiscal da República de Moçambique
<b>SIFIDE</b>	Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>SS</b>	Segurança Social
<b>STA</b>	Supremo Tribunal Administrativo
<b>SP</b>	Sujeito(s) Passivo(s)
<b>TA</b>	Tributação(ões) Autónoma(s)
<b>TAF</b>	Tribunal(ais) Administrativo(s) Fiscal(ais)
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TFUE</b>	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
<b>TGIS</b>	Tabela Geral do Imposto do Selo
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justiça da União Europeia
<b>TN</b>	Território Nacional
<b>Tx</b>	Taxa(s)
<b>UE</b>	União Europeia
<b>VA</b>	Vantagem(ens) Acessória(s)
<b>V. aq.</b>	Valor de aquisição
<b>Viat.</b>	Viatura(s)
<b>VLM</b>	Viatura(s) Ligeira(s) de Mercadorias
<b>VLP</b>	Viatura(s) Ligeira(s) de Passageiros
<b>VLPM</b>	Viatura(s) Ligeira(s) de Passageiros ou Mistas
<b>VN</b>	Volume de negócios
<b>ZFM</b>	Zona Franca da Madeira

## Palavras-Chave / Keywords

- Facto gerador do imposto
- Natureza presuntiva da empresarialidade (total, parcial ou nula) das despesas
- Normas anti-abuso
- Princípios Comunitários (Princípios Gerais de Direito da UE)
- Princípios Constitucionais
- Remunerações acessórias / *fringe benefits* / *golden hand-shakes*
- Retroatividade própria ou autêntica (impostos de obrigação única)
- Retrospetividade ou retroatividade imprópria (impostos periódicos)
- Tributação Autónoma (TA)

## **Prefácio**

Não obstante a escolha do objeto de estudo, num trabalho desta natureza, ser, por norma, tarefa árdua, dada a infinidade de temas com elevado interesse e pertinência, este caso representa um exemplo de seleção natural.

É evidente a relevância e a atualidade do sujeito, sendo fundamental o seu cabal conhecimento, nomeadamente, para a boa prática de diversas atividades profissionais (p. ex. prestação de serviços de contabilidade; consultoria e gestão de empresas), assim como para o domínio básico do direito tributário nacional. A obtenção da plena competência, no que respeita à TA, requer empenho, dedicação e acompanhamento contínuo. As frequentes alterações legislativas suscitam, naturalmente, legítimas dúvidas sobre o adequado enquadramento fiscal, crucial no apoio à tomada de decisão, em variadíssimas matérias, na gestão dos negócios e empresas. Urge, portanto, compilar e sintetizar os recorrentes aspetos práticos, atinentes à figura da TA, quer pela sua preponderância no plano fiscal, jurídico, contabilístico e administrativo, quer pelo enorme agravamento tributário constatado, sobretudo nos últimos anos. Impera, pois, no âmbito do planeamento fiscal e da estratégia empresarial, implementar soluções menos onerosas fiscalmente. Face à ausência de literatura, que se ocupe, devidamente, desta temática, i.e., de forma abrangente, sucinta e de fácil assimilação, intenta-se, deste modo, produzir uma obra revolucionária, crítica e rigorosa, sobre o fenómeno da TA no SFP. Naturalmente, não podíamos deixar de abordar as VA, dada a sua incontornável ligação à figura da TA, assim como as políticas fiscais adotadas pelos EM da OCDE quanto à tributação desta realidade. O trabalho, que ora se apresenta, é constituído por cinco capítulos.

No primeiro capítulo, é realizada uma abordagem à caracterização, tipificação, previsão legal e evolução das VA em Portugal, bem como às modalidades de tributação, tendo em conta a perspetiva geral dos países-membros da OCDE, a dualidade da tributação nacional, os regimes de tributação internacionais congéneres (Nova Zelândia, Austrália, Moçambique, Cabo Verde e Angola) e, ainda, algumas recomendações. Cuidou-se em atentar ao Direito Comparado, com o propósito de determinar se, o fenómeno em análise, foi “importado” de outros ordenamentos jurídico-tributários, ou se, pelo contrário, Portugal se pode qualificar como pioneiro neste domínio.

No segundo capítulo, são evidenciados alguns dos aspetos fundamentais da TA no SFP, designadamente, a génese, essência, classificação, legalidade, racionalidade, evolução, localização, tipologia, territorialidade e regimes especiais.

O terceiro capítulo, é dedicado à exposição e análise de discussões jurisprudenciais, nomeadamente, o inconstitucional agravamento das taxas de TA, a questão da dedutibilidade fiscal da TA, a problemática da dedutibilidade de BF e PEC à TA, e, ainda, a legalidade da TA à luz da Constituição e do Direito Comunitário.

O quarto capítulo, é reservado ao peculiar caso das viaturas, onde são tratadas matérias com enorme relevância, nomeadamente, a irracionalidade tributária em sede de IR, a vertente ambiental, as múltiplas penalizações fiscais, os aspetos contabilísticos e fiscais a atentar, e, os instrumentos disponíveis para atenuação ou dissipação da TA. Quanto às múltiplas penalizações fiscais, aborda-se a problemática do direito à dedução do IVA e sua exclusão, a incidência de vários impostos sobre a mesma realidade, o alargamento da base tributável e o agravamento das taxas de TA, o agravamento das taxas de TA em caso de prejuízo fiscal em IRC, a incidência da TA sobre as depreciações praticadas em sede de IRC, e, a limitação à dedução da menos-valia fiscal das VLP. Relativamente aos aspetos contabilísticos e fiscais a atentar, assinalam-se o ano e o valor de aquisição, as particularidades no cálculo das mais e menos-valias fiscais das VLP, e, a incidência de TA sobre VLM-N1 em sede de IRC. São, ainda, elencados instrumentos disponíveis para a atenuação ou dissipação da TA, nomeadamente, o valor de aquisição, o tipo de viatura, o período de vida útil, o reconhecimento do valor residual, a compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, o acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa, o contrato de comodato, e, o regime jurídico-tributário.

O quinto, e último, capítulo, é reservado às conclusões, considerações e desafios.

Pretende-se, portanto, suscitar a reflexão e discussão do fenómeno da TA, com o escopo de determinar, no essencial, a legitimidade como instrumento de combate à fraude e evasão fiscais, e, de captação de receita fiscal, e, ainda, se a sua utilização tem vindo a efetivar-se do modo mais racional, adequado e justo. Por fim, propõe-se a revisão do regime de TA, vigente no SFP, com introdução do critério TA, harmonização entre IR e IVA, e, ampliação da vertente fisco-ambiental desta figura multifuncional.

## ÍNDICE GERAL

<b>CAPÍTULO 1 - AS VANTAGENS ACESSÓRIAS E SUA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1. Motivação para a análise do sujeito.....	1
1.2. Caracterização e tipificação .....	2
1.2.1. Caracterização .....	2
1.2.2. Tipificação.....	3
1.2.2.1. Regalias sociais e outras importâncias .....	3
1.2.2.2. Seguros de vida, PPR e congéneres.....	4
1.3. A previsão legal e sua evolução em Portugal .....	5
1.4. Modalidades de tributação .....	7
1.4.1. Perspetiva geral dos países-membros da OCDE .....	7
1.4.2. A dualidade da tributação nacional.....	7
1.4.3. Regimes de tributação internacionais congéneres.....	8
1.4.3.1. New Zealander FBT .....	8
1.4.3.2. Australian FBT .....	10
1.4.3.3. Sistema Fiscal da República de Moçambique.....	12
1.4.3.4. Sistema Fiscal da República de Cabo Verde.....	13
1.4.3.5. Sistema Fiscal da República de Angola.....	15
1.4.4. Recomendações.....	17
<b>CAPÍTULO 2 - A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS ..</b>	<b>18</b>
2.1. Génese.....	18
2.2. Essência .....	19
2.3. Classificação.....	24
2.4. Legalidade .....	25
2.5. Racionalidade .....	28
2.6. Evolução .....	29
2.7. Localização.....	36
2.8. Tipologia.....	38
2.9. Territorialidade .....	40
2.10. Regimes Especiais.....	41
2.10.1 Entidades do Setor Não Lucrativo.....	41
2.10.2. Regime Simplificado de Tributação em sede de IR.....	42
2.10.3. Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira.....	43

<b>CAPÍTULO 3 - DISCUSSÕES JURISPRUDENCIAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA .....</b>	<b>44</b>
<b>3.1. O inconstitucional agravamento das taxas de tributação autónoma.....</b>	<b>44</b>
3.1.1. Motivações para a análise do sujeito .....	44
3.1.2. Comentário aos argumentos invocados pelas partes .....	44
3.1.3. Recensão crítica à problemática suscitada.....	47
3.2. A questão da dedutibilidade fiscal da TA .....	49
3.3. A problemática da dedutibilidade de BF e PEC à TA .....	53
3.4. A legalidade da TA à luz da Constituição e do Direito Comunitário .....	55
3.4.1. Da violação do princípio da tributação do rendimento pelo lucro real.....	55
3.4.2. Da violação do Direito Comunitário: Sistema Comum do IVA.....	57
<b>CAPÍTULO 4 - O PECULIAR CASO DAS VIATURAS.....</b>	<b>59</b>
4.1. Motivações para a análise do tema .....	59
4.2. Irracionalidade tributária em sede de IR .....	60
4.3. Vertente ambiental.....	61
4.4. Múltiplas penalizações fiscais.....	62
4.4.1. O direito à dedução do IVA e sua exclusão.....	62
4.4.2. Incidência de vários impostos sobre a mesma realidade .....	64
4.4.3. Alargamento da base tributável e agravamento das taxas de TA .....	65
4.4.4. Agravamento das taxas de TA em caso de prejuízo fiscal em IRC .....	66
4.4.5. Incidência de TA sobre as depreciações praticadas em sede de IRC .....	66
4.4.6. Limitação à dedução da menos-valia fiscal das VLP.....	67
4.5. Aspetos contabilísticos e fiscais a atentar.....	68
4.5.1. Ano e valor de aquisição .....	68
4.5.2. Particularidades no cálculo das mais e menos-valias fiscais das VLP.....	68
4.5.3. Incidência de TA sobre VLM-N1 em sede de IRC .....	69
4.6. Instrumentos disponíveis para atenuação ou dissipação da TA .....	70
4.6.1. O valor de aquisição.....	70
4.6.2. O tipo de viatura .....	70
4.6.3. O período de vida útil .....	71
4.6.4. O reconhecimento do valor residual.....	72
4.6.5. A compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador.....	74
4.6.6. O acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa.....	75
4.6.7. O contrato de comodato.....	77
4.6.8. O regime jurídico-tributário .....	78
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, CONSIDERAÇÕES E DESAFIOS.....</b>	<b>80</b>

<b>CASOS PRÁTICOS.....</b>	<b>84</b>
<b>Caso Prático n.º 1: Despesas de representação (2.9. Territorialidade).....</b>	<b>85</b>
<b>Caso Prático n.º 2: Encargos com VLP (2.9. Territorialidade).....</b>	<b>85</b>
<b>Caso Prático n.º 3: Incidência de TA sobre as depreciações praticadas em sede de IRC (4.4.5.).....</b>	<b>85</b>
<b>Caso Prático n.º 4: Particularidades no cálculo das mais e menos-valias das VLP (4.5.2.).....</b>	<b>86</b>
<b>Caso Prático n.º 5: Vantagens fiscais (4.6.4. O reconhecimento do valor residual).....</b>	<b>86</b>
<b>Caso Prático n.º 6: Desvantagem fiscal = mvf não dedutível (4.6.4.).....</b>	<b>87</b>
<b>Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa CIRC (4.6.6.).....</b>	<b>88</b>
<b>Caso Prático n.º 8: Contrato de comodato (4.6.7.).....</b>	<b>92</b>
<b>QUADROS-RESUMO.....</b>	<b>93</b>
<b>QR (A) TA CIR.....</b>	<b>94</b>
<b>QR (B) TA viat. CIR.....</b>	<b>95</b>
<b>QR (C) TA RSCIR.....</b>	<b>96</b>
<b>QR (D) TA ESNL.....</b>	<b>97</b>
<b>QR (E) TA ZFM.....</b>	<b>98</b>
<b>QR (F) TA vs. IVA viat. CIR.....</b>	<b>99</b>
<b>QR (G) TA viat. acordo escrito CIR.....</b>	<b>100</b>
<b>QR (H) Limites às depreciações aceites fiscalmente.....</b>	<b>101</b>
<b>QR (I) TA CIR Ajudas de custo e compensação por deslocação em viat. própria ao serviço da EP ...</b>	<b>102</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>104</b>
<b>Anexo 1: p.5 do mod.22/2017 (IRC).....</b>	<b>105</b>
<b>Anexo 2: p.6 do mod.22/2017 (IRC).....</b>	<b>106</b>
<b>Anexo 3: p.3 do anexo B do mod.3/2017 (IRS).....</b>	<b>107</b>
<b>Anexo 4: p.4 do anexo C do mod.3/2017 (IRS).....</b>	<b>108</b>
<b>Anexo 5: Evolução (2007-2015) do peso das TA nas receitas IRC.....</b>	<b>109</b>
<b>Anexo 6: Cash Back VAT Chart (16/02/2018).....</b>	<b>110</b>
<b>Anexo 7: VAT Chart Notes (16/02/2018).....</b>	<b>111</b>
<b>Bibliografia e demais literatura consultada.....</b>	<b>112</b>
<b>Sites consultados.....</b>	<b>134</b>

## CAPÍTULO 1 - AS VANTAGENS ACESSÓRIAS E SUA TRIBUTAÇÃO

### 1.1. Motivação para a análise do sujeito

A preocupação e a necessidade de tratar adequadamente a realidade das vantagens acessórias, também designadas por *fringe benefits*, são partilhadas pela maioria dos sistemas fiscais a nível mundial. A reforma fiscal do rendimento pessoal, iniciada a partir de 1986, por quase todos os países-membros da OCDE, é prova disso mesmo, tendo como um dos principais objetivos, precisamente, encontrar soluções de tributação para esta realidade. Na senda da equidade horizontal e vertical, com o propósito de concretizar um sistema fiscal mais justo e eficaz, têm vindo a ser desenvolvidos esforços no sentido de atenuar a possibilidade de alguns SP evitarem a tributação dos seus rendimentos, uma vez que a oportunidade de evasão fiscal não é transversal.

Como é evidente, a tributação do rendimento do trabalho é prática generalizada nos EM da OCDE. Todavia, quanto mais onerosa for a sua tributação, maior será a procura de alternativas fiscais que proporcionem mais rendimento disponível, quer para as EP, quer para os seus colaboradores, sendo o mecanismo VA deveras atrativo. Com efeito, a reforma fiscal da tributação do rendimento pessoal teve por base a redução das taxas e o alargamento da base tributável, intentando desincentivar tais práticas.

O universo das VA é manifestamente vasto devido à sua natureza heterogénea, visto que, as mesmas, se podem traduzir em retribuições em espécie (p. ex.: empréstimo sem juros ou a taxa reduzida; utilização pessoal de viatura da empresa) ou revestir natureza pecuniária (p. ex.: reembolso por parte da empresa aos seus colaboradores de despesas particulares, nomeadamente, com saúde, educação, práticas desportivas, viagens).

De facto, um dos maiores desafios tem que ver com a identificação e avaliação dos rendimentos acessórios, dado que, genericamente, os mesmos são definidos como todas as vantagens obtidas para além dos salários ditos normais, resultantes do trabalho prestado ao serviço das respetivas EP. Efetivamente, o maior problema reside na determinação da real afetação de algumas despesas reconhecidas na CTB das empresas, sendo praticamente impossível aferir se as mesmas respeitam à atividade económica desenvolvida ou a fins particulares. Com efeito, são diversas as variáveis a ter em consideração aquando a análise da tributação das VA, quer do ponto de vista administrativo, identificação e processamento por cada funcionário, quer da possibilidade

e interesse da sua tributação. Sobre este último ponto, importa referir desde já que, evidentemente, há inúmeros tipos de VA, atribuídas pelas EP aos seus funcionários, com carácter capital no plano social, substituindo, em alguns casos, a intervenção do próprio Estado, não devendo, portanto, ser objeto de tributação. A título exemplificativo, apontamos as realizações de utilidade social, previstas no art.º 43º do CIRC.

Para além do exposto, outras motivações estão, também, na origem do estudo das VA, designadamente as modalidades de tributação vigentes em Portugal, nos demais países-membros da OCDE e nos países de língua portuguesa. Como é evidente, a génese da figura da TA no SFP está, intimamente, relacionada com a proliferação da atribuição dos rendimentos acessórios. Com efeito, não poderíamos deixar de, em primeiro lugar, assinalar a caracterização, tipificação e tributação da realidade exposta neste capítulo, considerando-se fundamental abordar o direito comparado, não apenas, relativamente à generalidade dos EM da OCDE, como também, sobre os que mais se aproximam da nossa linha de pensamento, na forma de tributação das VA, nomeadamente, Nova Zelândia, Austrália, Moçambique, Cabo Verde e Angola.

## **1.2. Caracterização e tipificação**

### **1.2.1. Caracterização**

A definição rigorosa e inequívoca de VA é um exercício árduo e complexo, pelo que se desconhece, à data, a concretização de tal proeza. Tal facto deriva das enormes dificuldades na distinção entre as remunerações acessórias equiparadas a rendimentos do trabalho dependente e as regalias sociais (p.ex: abonos de família; subsídio de refeição), assim como outras importâncias (p.ex: ajudas de custo; compensação pela utilização de automóvel próprio em serviço da EP), atribuídas pelas EP aos seus colaboradores. Esta distinção é absolutamente fundamental. Enquanto as primeiras são alvo de tributação na esfera do beneficiário (trabalhador ou MOE), as segundas apenas o serão quando excedidos os respetivos limites legais.

Não obstante o exposto, o legislador nacional deliberou plasmar, na alínea b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, uma definição da temática em análise: *“b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos*

*na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica (...)*”. Efetivamente, desde a sua criação em 1988, embora não tão abrangente como a consagrada atualmente, o CIRS contempla uma definição de VA. Como é possível depreender, da leitura da citada norma, o legislador optou por elencar alguns dos casos mais frequentes. Todavia, atendendo à sua ampla definição e caráter meramente exemplificativo da sua previsão, importa ter presente que não se encontram tipificadas na letra da lei todas as situações suscetíveis de serem consideradas como tal. Ainda assim, é possível aferir um conjunto de características transversais a todas as VA:

- i) Representam um benefício para o trabalhador e um encargo, direto ou indireto, para EP;
- ii) São atribuídas a qualquer trabalhador, independentemente do seu escalão (com maior expressão nos quadros superiores), em qualquer setor de atividade, público ou privado;
- iii) Produzem vantagens fiscais para ambas as partes, ou seja, quer para EP, quer para os trabalhadores.

### **1.2.2. Tipificação**

Conforme referido, o legislador considerou imperativo enumerar, ainda que apenas exemplificativamente, as VA tributáveis como rendimento do trabalho dependente. Naturalmente, não poderíamos deixar de referenciar algumas situações plasmadas no SFP.

#### **1.2.2.1. Regalias sociais e outras importâncias**

As regalias sociais, previstas nos pontos 1) e 2) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, ou seja, os abonos de família e respetivas prestações complementares, e, o subsídio de refeição, respetivamente, apenas são tributáveis, como rendimentos do trabalho dependente, quando excedidos os limites legais. O mesmo sucede com as ajudas de custo e importâncias auferidas pela utilização de viatura própria em serviço da EP, plasmadas na al. d) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS.

### **1.2.2.2. Seguros de vida, PPR e congéneres**

De acordo com a al. i) do ponto 3) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, as importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pelas EP, com seguros e operações do ramo vida, assim como as contribuições para PPR e outros produtos semelhantes, desde que consubstanciem direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, são qualificados como rendimentos do trabalho dependente, e, por conseguinte, tributáveis. Todavia, o n.º 1 do art.º 18º do EBF estabelece que, quando aferidas, cumulativamente, as condições previstas nas al. a), b), d), e) e f) do n.º 4 do art.º 43º do CIRC, não excedidos os limites previstos nos n.º 2 e 3 do mesmo art.º, sem prejuízo do disposto nos n.º 5 e 6, os PPR e demais rendimentos, referidos na subalínea i) do n.º 3) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, cujos contratos garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, as importâncias pagas a título de prémios, apenas são tributadas aquando o seu resgate. Com efeito, é possível concluir que a atribuição de PPR, p. ex., à generalidade dos colaboradores, representa um interessante esquema de planeamento fiscal, quer para as EP e seus funcionários, como para o próprio Estado. Ou seja, por um lado, as importâncias despendidas são aceites como gasto fiscal em sede de IRC (ou IRS, no caso de ENI com CTB organizada), com limite de 15% dos encargos com o pessoal contabilizados a título de remunerações, ordenados ou salários, referentes ao período de tributação, por outro, tais rendimentos são isentos de IRS (e não sujeitos a englobamento, contrariamente ao que se verifica face aos direitos não adquiridos e não individualizados previstos no n.º 3 do art.º 18º do EBF) no ano em que as importâncias são pagas, sendo estas apenas tributadas na esfera dos respetivos beneficiários aquando o seu resgate. Ademais, esta realidade ainda não é alvo de contribuições para a SS, por força da disposição prevista na al. x) do art.º 46º do CRCSS, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16/9. Todavia, impera sublinhar que da inobservância de qualquer dos requisitos, plasmados no n.º 1 do art.º 18º do EBF, resultam severas penalizações, nomeadamente, a aplicação de uma taxa de TA de 40% à EP, cfr. disposto na al. b) do n.º 2 do art.º 18º do EBF. Importa referir, ainda, que o exposto não abrange a globalidade das situações previstas, quer na subalínea ii) do n.º 3) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, desde logo por apenas se referenciar o conteúdo da al. i), quer no art.º 18º do EBF, pelo que se recomenda a leitura atenta, dada a complexidade das matérias em questão.

### 1.3. A previsão legal e sua evolução em Portugal

O CIP foi aprovado e regulamentado pelo DL n.º 44305, de 27/4/1962, produzindo os seus efeitos a partir do primeiro dia de janeiro de 1963. Pois bem, já nessa altura, as VA, atribuídas em dinheiro ou em espécie, encontravam-se legalmente previstas nas normas de incidência real do Imposto Profissional, mais concretamente no art.º 1º do seu Código. Desde logo, na sua versão inicial, eram consideradas como rendimentos do trabalho as famosas “*luvas*”, entre outras formas de remuneração. Subsequentemente, foram introduzidas diversas alterações ao supracitado Código, sendo que, no concernente à temática em análise, as mais relevantes foram estabelecidas pelo DL n.º 183-D/80, de 9/6, e pelo DL n.º 115-B/85, de 18/4. Enquanto o primeiro, aditou ao § 2º do art.º 1º do DL n.º 44305/62, de 27/4/62, as al. e) e f), o segundo, alterou o disposto do § 1º da al. c) do art.º 2º do mesmo diploma. De facto, o aditamento das al. e) e f) ao § 2º do art.º 1º assinalou um marco histórico na tributação das remunerações acessórias. Importa, pois, citar o conteúdo destas normas, pelo que, com a sua instituição, passaram a ser consideradas, também, como rendimentos do trabalho:

*“e) As importâncias, qualquer que seja a sua natureza, recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal;*

*f) Os subsídios e outros benefícios ou regalias sociais auferidas no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional”.*

Porém, os instrumentos disponíveis pela AT eram manifestamente insuficientes para combater, com eficácia e eficiência, esta problemática. Face à escassez de regras concretas, fator determinante para a proliferação da sua prática em Portugal, ainda durante a vigência do CIP, tiveram lugar várias decisões administrativas, divulgadas através de despachos e circulares, intentando colmatar algumas lacunas da lei, designadamente, quanto ao adequado enquadramento fiscal das remunerações em espécie mais utilizadas. A título de exemplo, cumpre-nos sublinhar o conteúdo da Circular 11/83, de 21/2: *“Os abonos para transporte concedidos para cobrir as despesas de deslocação entre a residência e o local de trabalho e vice-versa, por afluírem à economia do trabalhador, caracterizam um verdadeiro subsídio, benefício ou regalia, sujeitos às regras de incidência do Imposto Profissional.”*

A publicação do OC n.º 2458, de 6/4/1983, respeitante aos rendimentos em espécie, consolida a ideia de que a AT já se tinha apercebido que a atribuição de VA, por parte das EP aos seus colaboradores, se consubstanciava num mecanismo de fraude e evasão fiscais, fomentando, simultaneamente, o aumento da injustiça social. Como refere Alves da Silva: “*Já o nosso Código do Imposto Profissional tributava as “luvas”.*” [ALVES DA SILVA, A.J., *A Saga das T.A.*, in *Revista TOC n.º 162*, setembro, 2013, Lisboa, pp. 50-51] A este propósito, subscrevemos as palavras de Rito Lousa: “*Em suma: pode afirmar-se que a doutrina administrativa tentou colmatar a ambiguidade e a indefinição das disposições do Código do Imposto Profissional e deu concretização a determinados critérios de apreciação das vantagens que deveriam ser considerados rendimentos do trabalho e sujeitos a imposto tomando apenas como referência a filosofia e objectivos do próprio sistema.*” [RITO LOUSA, Maria dos Prazeres, “*Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias*”, in *CCTF n.º 374*, abril-junho, Boletim da DGCI, Ministério das Finanças, 1994, Lisboa, p. 53] Não se compreende, portanto, por que motivo a Comissão da Reforma Fiscal de 1988, responsável pela criação do CIRS e do CIRC, não acompanhou as diligências realizadas por outros países-membros da OCDE, nomeadamente Nova Zelândia, Austrália e EUA, os quais procederam a uma séria reavaliação da tributação das VA aquando as suas reformas fiscais, levadas a cabo, também, na década de 80. Não se vislumbra, igualmente, a motivação para o abandono do imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas, ainda que fosse recomendável proceder a uma revisão cuidada da sua configuração. Certo é, também, que algo mais poderia ser feito neste âmbito. E assim foi. No início da década de noventa, nasce a figura da TA, a qual perdura, ainda hoje, no SFP, não sendo expectável o seu desaparecimento. Ainda que esta matéria seja minuciosamente analisada no capítulo subsequente, importa, desde já, chamar à atenção para a evidente correlação entre as remunerações acessórias e a TA. Como exemplos, assinalamos as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da EP, na parte excedente aos limites legais, como se depreende da leitura do disposto na al. d) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, no n.º 9 do art.º 88º do CIRC e no n.º 7º do art.º 73º do CIRS. Outro exemplo é a utilização pessoal do trabalhador ou MOS de viatura automóvel que gere encargos para a EP, quando exista acordo escrito, cfr ponto 9) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, no n.º 3 do art.º 88º do CIRC e no n.º 2 do art.º 73º do CIRS.

## **1.4. Modalidades de tributação**

### **1.4.1. Perspetiva geral dos países-membros da OCDE**

O regime de tributação das VA, adotado pela maioria dos países-membros da OCDE, incide sobre a esfera do beneficiário (trabalhador ou MOS), sendo, por norma, dedutíveis, para efeitos fiscais, os encargos suportados pela respetiva EP. De facto, esta opção é a mais racional e consensual, tendo em conta que, previamente à reforma fiscal dos EUA de 1986, p.ex., cerca de um terço das remunerações do trabalho eram pagas através de VA em espécie não tributadas: *“The favourable tax treatment of fringe benefits, i.e., various forms of income-in-kind from employment, has resulted in a proliferation of this form of wage and salary payment. Before the 1986 tax reform in the United States, for example, it was not uncommon to have remuneration packages where more than one third of the total remuneration was made available in the form of fringe benefits (OECD, 1986, p.47). Such treatment erodes the tax base, distorts employment and consumption decisions and undermines the fairness of the tax.”* [CNOSSEN, Sijbren; MESSEN, Ken; Income tax reforms in OECD Member Countries, in Bulletin of international bureau of fiscal documentation, October, 1990, p.465]

Todavia, dada a manifesta complexidade e diversidade deste tipo de remuneração, facilmente se compreende que nem sempre é pacífica, muito menos justa, a tributação por esta via. Tal como Portugal, sendo certo que mais outrora do que agora, outros países (p. ex.: França) estabeleceram restrições à dedutibilidade de determinadas despesas, designadamente, as relacionadas com viaturas de luxo, barcos de recreio, aviões, etc. Em meados da década de oitenta, foram criados, na Nova Zelândia (1985) e na Austrália (1986), regimes específicos de tributação das VA, denominados por *FTB*.

### **1.4.2. A dualidade da tributação nacional**

Contrariamente à maioria dos EM da OCDE, Portugal optou por uma modalidade de tributação dual. Ainda que, objetivamente, seja intenção expressa do legislador tributar, sempre que possível, o beneficiário das VA, em determinadas situações é a própria EP o alvo da tributação. A adoção de tal prática deriva das enormes dificuldades de identificação, avaliação e fiscalização destes esquemas de remuneração.

Diligencia-se, portanto, através da criação de um imposto especial (inicialmente, o IEADE, e, posterior e atualmente, a TA), desincentivar a atribuição de determinadas VA, assim como a sua contabilização, a qual provoca efeitos, verdadeiramente, significativos na redução, ou eliminação, do imposto sobre o lucro empresarial. Simultaneamente, pretende-se, com este mecanismo de tributação, fomentar a afetação deste tipo de remuneração à esfera do real beneficiário, p. ex., a utilização pessoal, pelo trabalhador ou MOS, de viatura automóvel que gere encargos para a EP, nos termos previstos no ponto 9) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS. Com efeito, caso exista acordo escrito, celebrado entre a empresa e o colaborador, a utilização da viatura é tributada como rendimento do trabalho dependente, dissipando-se, assim, a incidência de TA, integral (IRC) ou parcial (IRS).

### **1.4.3. Regimes de tributação internacionais congéneres**

Conforme mencionado, grande parte dos países-membros da OCDE tributa as VA na esfera do beneficiário. Não obstante, linha ideológica similar ao regime alternativo de tributação, adotado por Portugal, fora adotada por dois países da Oceânia, Nova Zelândia (1985) e Austrália (1986), através da criação de um imposto especial, designado por *FBT*, assim como por três PALOP, Moçambique (2007), Cabo Verde (2015) e Angola (2017). De notar que o regime das TA, vigente no SFP, serviu de fonte inspiradora às citadas ex-colónias portuguesas. Cuidemos, agora, de enunciar algumas características do ordenamento jurídico-tributário dos supracitados países, por ordem cronológica de introdução de cada mecanismo especial de tributação das VA.

#### **1.4.3.1. *New Zealander FBT***

O *FBT* foi estabelecido no sistema fiscal neozelandês em 1985, com o propósito de desincentivar a atribuição de VA por parte das EP aos seus colaboradores, as quais se consubstanciavam em contrapartidas advenientes do não aumento de salários para efeitos legais. Deste modo, as entidades competentes procuraram alargar a base do imposto, assim como alcançar maior equidade fiscal e social, ainda que através da tributação da EP e não do efetivo beneficiário. Compreende-se, facilmente, que as motivações da criação deste imposto, à semelhança do caso português, assentaram na minimização dos custos administrativos concernentes à identificação e avaliação das VA, à sinalização dos beneficiários, assim como para fazer face à incapacidade

de cobrança do imposto e respetiva fiscalização. O *NZ FBT* é bastante abrangente, com incidência sobre todas as categorias de empregados e EP. As VA mais correntes encontram-se evidenciadas em lista anexa às disposições que regulamentam o imposto, estando ainda prevista uma norma de caráter residual que atrai à base tributável toda e qualquer vantagem que ultrapasse determinado limite. Não obstante, tal como sucede em Portugal, determinados benefícios, atribuídos pelas EP aos seus trabalhadores, são excluídos de tributação, nomeadamente, a alimentação, o alojamento, as *share options* e os *purchase schemes*. Constatam-se, portanto, que grande parte dos benefícios concedidos pelas EP aos seus colaboradores e *shareholders-employees*, para além das remunerações “normais”, são alvo de *FBT*. Efetivamente, o conceito de *fringe benefit*, consagrado no sistema fiscal da NZ, abrange todo o benefício atribuído, em espécie, pelas EP aos seus colaboradores e a qualquer *associate of an employee* (figura congénere à prevista no SFP no âmbito dos preços de transferência, relações especiais). Atualmente, assinalam-se quatro principais grupos de *fringe benefits* alvo de tributação:

- i) Veículos motorizados disponibilizados para o uso privado;
- ii) Atribuição de bens e serviços com desconto, subsidiados ou gratuitos;
- iii) Concessão de empréstimos a taxas de juro reduzidas; e
- iv) Contribuições, efetuadas por parte da EP, para fundos de proteção na doença, acidente ou morte, bem como específicas políticas de seguros.

Interessa, pois, evidenciar detalhe sobre o primeiro supracitado grupo. Com efeito, importa atentar que a mera disponibilização, a colaboradores ou *shareholders-employees*, de viaturas cuja tipologia principal é o transporte de passageiros, determina, *per se*, a sua sujeição ao *FBT*, sendo irrelevante, portanto, a efetiva utilização.

Todavia, os denominados *work-related vehicles*, qualificados como viaturas de transporte de bens ou veículos mistos (transporte de pessoas e bens), podem beneficiar de isenção de *FBT*. Para que tal se verifique, impera o cabal cumprimento das restrições estabelecidas, nomeadamente, o “armazenamento das viaturas em casa” e a não autorização da sua afetação à esfera privada dos beneficiários. Verifica-se, ainda, a previsão de isenção parcial, quando a utilização pessoal, de tais viaturas, é autorizada pela EP, apenas, para determinados dias da semana, p.ex., sábados, domingos e feriados. Significa que, nestas circunstâncias, haverá lugar ao pagamento de *FBT* parcial, ou seja, apenas os dias autorizados para o uso privado da viatura serão alvo de tributação. Esta medida é,

particularmente, interessante para trabalhadores cujas funções determinam a sua intervenção imediata, “chamadas de emergência” (*emergency callouts*), nomeadamente, serviços de assistência, segurança, reparação, etc.

Cumpre-nos, ainda, destacar a exceção à regra do *motor vehicles FBT*, denominada por *business travel exemption*, a qual abrange, inclusive, as viaturas não classificadas como *work-related vehicles*, com autorização ilimitada para o uso privado, p.ex. Face à sua caracterização, este tipo de veículos, grosso modo, é objeto de *FBT*. Porém, os dias em que a sua utilização se configura como *business travel*, i.e., viagens de negócios, beneficiam de isenção de *FBT*.

É recomendável a comunicação escrita (preferencialmente, através de carta ou email, em detrimento da previsão de cláusula contratual adicional), por parte da EP aos beneficiários, das restrições, as quais deverão ser aferidas trimestralmente, inerentes à utilização das viaturas disponibilizadas. Com periodicidade trimestral deverá, também, ser remetido, através do site [www.ird.govt.nz](http://www.ird.govt.nz), o formulário, designado por *Fringe benefit tax quarterly return*, destinado ao cálculo e pagamento do *FBT*.

Impera enaltecer que o *NZ FBT* é um regime interessante, cuidado e justo, atento às particularidades da realidade empresarial. Aplaudimos, também, a proximidade e simplicidade de comunicação do Governo com os SP, pelo que se recomenda a consulta do Fringe benefit tax guide – a guide to working with FBT, IR409, Inland Revenue, Te Tari Taake, New Zealand Government, December, 2017.

#### **1.4.3.2. Australian FBT**

Na Austrália vigoram dois regimes de governação, o Estadual e o Federal, o que, conseqüentemente, determina a coexistência de diversas taxas com naturezas díspares. O *FBT* foi introduzido no sistema tributário australiano através da Reforma Fiscal de 1980, com o escopo de aprimorar a equidade, assim como dar continuidade à política de combate às práticas de evasão e fraude fiscais, sinalizadas à larga escala. A Austrália tal como a NZ, enveredou por um tratamento diferente no que respeita à realidade dos *fringe benefits*. Genericamente, ao invés de tentar quantificar e cobrar o imposto na esfera do empregador, em 1986, implementou uma taxa autónoma de tributação, *FBT*, na esfera da EP. A regulação deste regime de tributação foi desenhada com rigorosas linhas, de modo a minimizar a ocorrência de discussões jurisprudenciais sobre a interpretação

da letra da lei. Dada a sua abrangência, é praticamente impossível uma vantagem atribuída pela EP (organismos públicos e coletividades locais, inclusive) aos seus funcionários não ser alvo de tributação, exceto as que beneficiem de isenção.

Tal como se constata nos casos do *NZ FBT* e do IEADE português (fonte inspiradora da TA), este tipo de tributação, incidente sobre as EP, contribui para a economia de recursos administrativos das AT, não só pelo facto de os SP serem em menor número, mas, também, por estes disporem de CTB organizada, o que permite, evidentemente, um controlo mais eficaz e eficiente.

No passado recente, o regime *FBT* australiano foi objeto de diversas reformas, sendo a aplicação universal da fração estatutária de 20% para os *fringe benefits* incidentes sobre os automóveis um bom exemplo. Não obstante, é do conhecimento público que, atualmente, o Australian Taxation Office (ATO) desenvolve esforços no sentido de concretizar o Regulamento Público, que servirá de base para a elaboração, e consequente disponibilização, de um guia atualizado sobre *fringe benefits*. Sabe-se, também, a este propósito, que o centro da atenção assenta na revisão e modernização dos *living-away-from-home-assignments*, viagens de negócios e estacionamento automóvel.

Importa, agora, atentar às recentes alterações legislativas e administrativas sobre o regime *FBT* australiano:

- i) Pacote salarial de refeição e outros benefícios de entretenimento;
- ii) Regras de dedução das despesas inerentes a *work-related cars*: A dedução de 33,33% das despesas inerentes a viaturas privadas relacionadas com o trabalho, com base no excedente ao limite fixado em 96 quilómetros laborais semanais, vigente desde abril de 2016, foi agora dissipado;
- iii) Possibilidade de aplicação do método do custo operacional para as frotas.

Impera, ainda, cuidar da revisão das posições fiscais baseadas em decisões jurisprudenciais recentes:

- i) *The John Holland decision*, modernizou a tx de dedução das viagens e desenhou novo esboço do Regulamento Público sobre “*in the wings*”;
- ii) Continuidade de aplicabilidade do TR/96/26 e instituição de soluções alternativas modernas de estacionamento automóvel; e

iii) Discussão sobre a equiparação das viagens via Uber à exceção *FBT* prevista para viagens de Taxi, a qual consta da secção 58Z do *FBT ACT*.

À semelhança do que sucede com o *NZ FBT*, o regime de tributação australiano dos *fringe benefits* contempla abundantes concessões e exceções, as quais devem ser tidas em consideração pelas EP aquando da negociação contratual com os seus colaboradores. Perspetiva-se um agravamento, para 47,5%, da *FBT*, devido ao aumento da tx *Medicare*, para 2,5%, a partir de 1 de julho de 2019. Face à omissão, nos documentos do Orçamento Federal, da data de início para qualquer alteração da *FBT*, estima-se que vigore, o mais tardar, no início do ano *FBT*, i.e., a partir 1 de abril de 2020. Com efeito, será necessário concretizar um aumento da taxa de majoração correspondente, para efeitos de cálculo do valor tributável dos *FBT* adicionais.

#### **1.4.3.3. Sistema Fiscal da República de Moçambique**

Os princípios constitucionais fundamentais do SFRM, congénere ao SFP (fonte inspiradora), foram concretizados pela Lei das Bases do Sistema Tributário (Lei n.º 15/2002, de 26/6) e pela Lei do Ordenamento Jurídico Tributário (Lei n.º 2/2006, de 22/3). Inicialmente, a tributação do rendimento revestia forma cedular. Todavia, com o estabelecimento do IRPC e IRPS, similares ao IRC e IRS, através da Lei n.º 15/2002, de 26/6, o SFRM adquire características de um sistema fiscal moderno, sendo a tributação dos rendimentos de forma unitária, vigente desde 2003, exemplo disso mesmo. O IRPC, criado pelo DL n.º 21/2002, de 30/7, do Conselho de Ministros, tem sido objeto de alterações, cuja mais importante foi protagonizada pela Lei n.º 34/2007, de 31/12, responsável pela atual redação do Código do IRPC. Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, ainda que reconhecidos contabilisticamente, encontram-se plasmados no art.º 36º do referido Código.

Com efeito, importa assinalar a não-aceitação de:

- i) 50% das despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRPS, na esfera do beneficiário;
- ii) 80% das despesas de representação, escrituradas a qualquer título;
- iii) 100% dos encargos não devidamente documentados e das despesas de caráter confidencial ou ilícito;

iv) 50% dos encargos relacionados com a utilização de VLPM, suportados por sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, cuja limitação se encontra prevista no Código do IRPS;

v) 50% dos encargos com VLP, nomeadamente, rendas ou alugueres, reparações e combustível, com exceção das viaturas afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no âmbito da atividade normal do SP, sem prejuízo das reintegrações não aceites como custo fiscal, nos termos a regulamentar, e das despesas com combustíveis na parte em que o SP não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizadas em regime de locação e não ultrapassados os consumos normais, relacionados com o objeto da empresa.

Por seu turno, o n.º 4 do art.º 61º do Código do IRPC determina que os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial ou ilícito são sujeitos a TA à taxa de 35%, não obstante a sua desconsideração para efeitos do apuramento do lucro tributável, conforme supramencionado. Sublinha-se, ainda, que a LOE/2018 (Lei n.º 22/2017, de 28/12) introduz um número reduzido de alterações, sendo que nenhuma respeita às TA.

#### **1.4.3.4. Sistema Fiscal da República de Cabo Verde**

A reforma do SFRCV iniciou-se em 1996, com a criação de três categorias de tributação, entre as quais se destaca o IUR, que à data abrangia as pessoas coletivas e singulares, mas, após a sua desagregação em 2015, originou os IRPC e IRPS. Assim, com a aprovação da Lei n.º 82/VIII/2015, de 8/1, cujo escopo assentara na reformulação da tributação do rendimento em Cabo Verde, surge o novo Código do IRPC, o qual vigora desde 1 de janeiro de 2015. No que respeita à não dedutibilidade dos gastos, importa atentar aos artigos 30º (gastos não dedutíveis) e 31º (limitação à dedução dos gastos) do citado Código. Com efeito, é vedada integralmente a dedutibilidade fiscal, p.ex., aos gastos ilícitos, às TA, às despesas não devidamente documentadas e às despesas de carácter confidencial. Quanto à aceitação parcial fiscal, assinala-se o seguinte:

i) 30% dos gastos relacionados com VLPM, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível, com exceção das viaturas afetas à exploração do serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no exercício da atividade normal do respetivo SP;

- ii) 50% dos gastos relacionados com despesas de representação.

Sublinha-se, ainda, que a limitação parcial dos gastos, enunciados no art.º 31º do Código do IRPC, torna-se integral, quando suportados por SP residentes ou não residentes, beneficiários de regime de tributação privilegiada, *vide* Código Geral Tributário. Impera, ainda, sublinhar que o regime de TA, previsto no novo IRPC, é apenas aplicável aos SP enquadrados no regime da CTB organizada, embora, manifestamente, abrangente quanto à sua sujeição.

As realidades alvo de TA, bem como as respetivas taxas, encontram-se plasmadas no art.º 90º do Código do IRPC, pelo que impera atentar ao seguinte:

- i) As despesas não documentadas, para além da sua não aceitação fiscal, nos termos do art.º 30º, encontram-se sujeitas a TA, à taxa de 40%;

- ii) Os encargos dedutíveis inerentes a VLPM com v. aq. > 4.000.000\$00 e com despesas de representação são objeto de TA, à tx de 10%, (com exceção das viaturas afetas à exploração do serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no exercício da atividade normal do respetivo SP; não são, também, objeto de TA, quando os SP, com base nas características das suas operações, demonstrem necessidades adicionais de uso de VLPM e disponham de uma frota superior a 20);

- iii) A taxa de TA de 10% é aplicável, também, às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, sempre que excedidos os limites legais, não tributados na esfera da pessoa singular, e, quando não faturados a clientes;

- iv) São, ainda, alvo de TA à taxa de 10%, considerando-se para o efeito o respetivo valor real ou de mercado, as remunerações em espécie, nomeadamente, ofertas, da EP ao trabalhador, de montante > 15.000\$00, aquisição pelo colaborador ou MOE, por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura que tenha gerado encargos para a EP, dispêndios com viagens e estadas não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador, e, empréstimos sem juros ou com taxa de juro inferior à taxa de cedência de liquidez estabelecida pelo Banco Central (com exceção dos empréstimos destinados à construção ou aquisição da primeira habitação própria e permanente com limite de 9.000.000\$00, assim como para fazer face a despesas com saúde e educação.);

v) São objeto de TA, à tx de 60%, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou a entidades que beneficiem de regime de tributação privilegiada, cfr. Código Geral Tributário.

Cumprê, ainda, assinalar que as supracitadas taxas de TA são agravadas, em dez pontos percentuais, quando os SP, residentes ou não residentes, beneficiem de regime de tributação privilegiada ou apresentem prejuízo fiscal em dois períodos de tributação consecutivos, a que respeitem quaisquer factos tributários, enunciados no art.º 90º/1 do Código do IRPC. Contudo, tal agravamento não se verifica, nos três primeiros anos de atividade, assim como nos casos de elevados investimentos sujeitos a depreciações. À semelhança do regime de TA vigente no SFP, não se vislumbra racionalidade no SFRCV, dado que os titulares de rendimentos da categoria B, enquadrados no regime de CTB organizada, não se encontram sujeitos a TA. Por fim, resta apenas referir que a LOE/2018 (Lei n.º 20/IX/2017, de 30/12) não estabelece qualquer alteração no âmbito do regime de TA cabo-verdiano.

#### **1.4.3.5. Sistema Fiscal da República de Angola**

A génese do SFRA, bem como dos sistemas tributários das demais ex-colónias portuguesas, remonta, naturalmente, ao SFP, cujos princípios se encontram plasmados nos artigos 101º e 102º da Constituição. Não obstante as diversas reformas, concretizadas no final do ano de 2014, a estrutura do SFA continua a assentar no modelo cedular. A tributação das sociedades encontra-se prevista no Código do Imposto Industrial Angolano, aprovado pela Lei n.º 19/14, de 22/10/2014, em vigor desde 1 de janeiro de 2015. Importa notar que o regime das TA, contemplado no art.º 17º e nos n.º 2 e 3 do art.º 19 do referido diploma, vigora, apenas, desde ao primeiro dia de janeiro de 2017.

Quanto à não-aceitação fiscal de gastos e à sujeição da TA, assinala-se o seguinte:

i) Os custos indevidamente documentados, na posse do SP, que apenas identifiquem o nome, ou entidade legal, e respetivo NIF do beneficiário do seu pagamento, não são aceites como encargo dedutível à matéria coletável do imposto, sendo, ainda, sujeitos a TA, à tx de 2% do seu valor;

ii) Os custos não documentados, cuja despesa não seja suportada por documentação legal, mas cuja ocorrência e natureza são materialmente comprováveis,

não são aceites como custos dedutíveis à matéria coletável do imposto, sendo ainda sujeitas a TA, à taxa de 4%;

iii) As despesas confidenciais, sem suporte documental legalmente válido, e, com natureza e função não comprováveis materialmente, não são aceites como custos dedutíveis à matéria coletável do imposto, com TA agravada, à tx de 30%, sendo esta, elevada a 50%, no caso de SP, por qualquer forma, isentos ou não sujeitos a tributação em sede de Imposto Industrial;

iv) Os encargos citados nos pontos anteriores, sujeitos a TA, são, ainda, alvo de acréscimo ao lucro tributável do imposto, nas percentagens previstas;

v) A atribuição de qualquer donativo ou liberalidade, em inconformidade com as regras estabelecidas na Lei do Mecenato, não é aceite como gasto fiscal, sendo, igualmente, sujeita a TA, à taxa de 15%.

Importa assinalar que o supracitado ponto iii) trata-se, em bom rigor, não de uma verdadeira TA, mas sim da majoração do custo não aceite, i.e., acréscimo majorado.

Por último, sublinha-se a autorização legislativa, concedida ao Presidente da República, para revisão do regime de TA aplicável aos custos indevidamente e não documentados (cfr. al. d) do n.º 2 do art.º 16º da Lei que aprova o orçamento do estado para o exercício económico de 2018.

#### 1.4.4. Recomendações

Face à proliferação da atribuição de VA, por parte das EP aos seus trabalhadores, à incapacidade na identificação dos beneficiários, cobrança do imposto, e, respetiva fiscalização pelas autoridades competentes, a preocupação e a urgência da conceção de medidas eficientes e eficazes fez-se notar, prontamente, no início da década de oitenta. Não obstante os assinaláveis avanços, constatados na regulação e tributação desta realidade, os esforços desenvolvidos revelaram-se, manifestamente, insuficientes.

Em 1994, Rito Lousa, no seu estudo sobre os aspetos gerais relativos à tributação das VA, teceu algumas considerações, preocupações e recomendações. Apesar de reconhecer o mérito, à implementação de um imposto especial sobre as VA, com a EP como SP, não recomendara a adoção de regime de tributação congénere ao *FBT* australiano ou neozelandês, pelo facto de considerar, em nosso entender bem, que a esfera jurídico-patrimonial dos beneficiários deveria ser o alvo da tributação. Todavia, considerara pertinente a adoção de regime alternativo de tributação, em que o SP fosse igualmente a EP, mas, com incidência, apenas, sobre o montante das VA atribuídas aos trabalhadores cuja individualização fosse inexistente. *“Esse imposto destinar-se-ia a assegurar a verificação de uma paridade entre os encargos suportados pela entidade patronal, quando atribui uma remuneração em dinheiro, tributada na esfera jurídica do empregado e quando concede vantagens acessórias. Para se obter essa paridade, a taxa do imposto especial teria de ser fixada ao nível da taxa marginal do escalão mais elevado da tabela do IRS e o imposto deveria ser aceite como encargo dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável da entidade patronal.”* [RITO LOUSA, Maria dos Prazeres, “ Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias”, in CCTF n.º 374, abril-junho, Boletim da DGCI, Ministério das Finanças, 1994, Lisboa, p. 60]

## CAPÍTULO 2 - A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

### 2.1. Génese

Tarefa árdua é, com certeza, decifrar o percurso lógico do legislador sobre a criação da figura da TA, bem como a sua inclusão nos CIR, matéria analisada no ponto 2.7. (localização) deste capítulo. Contrariamente ao afirmado, “*Desde que surgiram em 2000, muitas têm sido as alterações ao regime das TA (...)*”; *Lei n.º 30-G/2000, de 29/12<sup>5</sup> (Lei que pode ser denominada por “lei base das TA” pelo facto de ter introduzido as TA no SFP)* [REGO SILVA, Carlos Emanuel; SOUSA, Abílio; *Tributações autónomas – Um factor de (in)justiça fiscal?*, Tese de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, Dezembro, 2011, Lisboa]; “*As TA foram introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, no quadro de uma revisão geral destes impostos.*” [ABREU, José Carlos; *A tributação dos estabelecimentos estáveis*, *VidaEconómica*, Porto, junho, 2012, pp. 148-149], as TA não foram geradas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, também designada por lei base das TA, em nosso entender, indevidamente.

Efetivamente, as TA propriamente ditas foram introduzidas no SFP pelo art.º 4º do DL n.º 192/90, de 9/6, cujo conteúdo se transcreve “*Art.º 4º As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades 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 8º e 9º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto da alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC*”. Todavia, importa sublinhar que, as mesmas, já haviam sido implementadas sob a forma de IEADE, o qual foi criado pelo art.º 32º do DL n.º 119-A/83, de 28/2, diploma publicado com o propósito de pôr em execução a LOE/1983, ainda durante a vigência do CCI (DL n.º 45 103, de 1/7/1963). Com efeito, intentou-se, através da aplicação de uma taxa de imposto de 10%, desincentivar os SP a reconhecer, na esfera empresarial, despesas suscetíveis de afetação a fins particulares, assim como atribuir VA não tributadas aos seus colaboradores e demais entidades.

Tal imposto versou sobre algumas despesas suportadas, durante o período de 1983 (tendo sido prorrogada a sua aplicação para o período de 1984, através do DR n.º 35/84, de 18/4), pelas empresas singulares e coletivas sujeitas a contribuição industrial (grupos A e B), embora dela isentas, nos termos do art.º 15º do CCI:

a) Despesas de representação, nomeadamente com receções, passeios, jantares, almoços e espetáculos oferecidos, no país ou no estrangeiro, a clientes, fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades;

b) Despesas com deslocações, estadias, alojamento e alimentação das pessoas referidas na alínea b) do art.º 37º do CCI;

c) Despesas com ofertas a clientes, a fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades, com exceção das abrangidas pelo art.º 36º do CCI e de outras que não tenham fim lucrativo, desde que, tratando-se de bens, estes tenham sido adquiridos a terceiros;

d) Despesas com rendas de imóveis não adstritos ao exercício da atividade da empresa ou a realizações de utilidade social nos termos do art.º 35º do CCI.

Apenas mais tarde foi aprovado o Regulamento do IEADE, publicado através do DR n.º 67/83, de 13/7.

## **2.2. Essência**

É, de facto, consensual que à natureza das TA subjaz o imperativo combate à fraude e evasão fiscais, bem como a manifesta dificuldade de fiscalização e de controlo das empresas por parte da AT. Com efeito, o legislador intenta, por esta via, penalizar certas despesas que suscitam dúvidas quanto à sua efetiva afetação (esfera particular vs. esfera empresarial) e que, por norma, são reconhecidas na CTB com o propósito de atenuar, ou até mesmo anular, a carga fiscal incidente sobre o rendimento obtido através da prossecução de atividades empresariais, como p. ex. os gastos suportados com VLP, refeições, viagens e ajudas de custo. Estes encargos, assim como os demais, sujeitos a TA, encontram-se elencados no ponto 2.7. (localização).

A falta de transparência declarativa, protagonizada por alguns contribuintes SP de IRS (categoria B) enquadrados no regime da CTB organizada e SP de IRC (sobretudo sociedades comerciais, ainda que algumas despesas incorridas pelas ESNL sejam, também, alvo de TA, p. ex., as despesas de representação), está, portanto, na origem da implementação das TA no SFP, assim como o escopo de alcançar maior justiça fiscal.

A consecutiva obtenção de prejuízos fiscais, por parte de algumas empresas, sem que as mesmas cessem atividade, é prova disso mesmo. Por conseguinte, o legislador determinou a criação de uma norma anti-abuso, designada por PEC, com vista a tributar os SP de IRC que apresentem resultados negativos consecutivos e que continuem em atividade, o que, na prática, se traduz, grosso modo, em fraude e evasão fiscais.

Tal como o PEC, as TA visam colmatar a impossibilidade de fiscalização, por parte da AT, de todo o universo empresarial, procurando, deste modo, desincentivar comportamentos abusivos que se consubstanciam na perda de receita fiscal, assim como no aumento da injustiça social. Com efeito, perante a enorme dificuldade em tributar o efetivo beneficiário de tais vantagens, maioritariamente, relacionadas com VA, o legislador tributa quem as atribui, ou seja, as EP. Importa, ainda, sublinhar que, também, há lugar a TA quando não exista matéria coletável, sendo agravadas, inclusive, as taxas de TA, em dez pontos percentuais, para os SP de IRC, abrangidos pelo regime geral de tributação, que, no período de tributação, apresentem prejuízo fiscal.

Compreende-se, portanto, a necessidade da criação de tal figura, pois, segundo consta, uma parte significativa do vencimento é paga através da atribuição de VA (*fringe benefits* ou *golden handshakes*) por parte das empresas aos seus colaboradores, quer em espécie (p. ex: atribuição ao trabalhador de uma viatura de função, alojamento e alimentação) quer pecuniariamente (p. ex: subsídios, abonos). A este propósito: “(...) *cerca de 30 a 40 por cento do salário é atribuído como remuneração em espécie (...) que, em geral, escapa à tributação em IRS. O fisco passou a tributar em IRC algumas das situações mais comuns aplicando as chamadas TA. (...) seja qual for o nome que se lhes atribua, remunerações em espécie, remunerações adicionais, fringe benefits ou até golden handshakes, em todo o mundo são tributadas.*” [ALVES DA SILVA, A.J.; *A Saga das T.A., in Revista TOC, n.º 162, setembro, 2013, Lisboa, p. 50*] Efetivamente, se atentarmos ao estudo publicado, em 1994, no Boletim da DGCI, do Ministério das Finanças, confirmamos que “(...) *Na quase generalidade do ordenamento jurídico-fiscais, os benefícios ou vantagens acessórias são assimilados a rendimentos do trabalho sujeitos a imposto sobre o rendimento pessoal. Apenas dois países (Austrália e Nova Zelândia) as sujeitam a uma tributação autónoma (...).*” [RITO LOUSA, Maria dos Prazeres; “*Aspetos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias*”,

in Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 374, Boletim da DGCI, Ministério das Finanças, abril-junho, 1994, Lisboa, pp. 11-12]

A este propósito, consideramos pertinente citar notáveis fiscalistas, com os quais partilhamos, parcial ou integralmente, o juízo formulado sobre a natureza das TA:

*“Um dos objetivos das tributações autónomas – entendemos que não é uniforme a “motivação” de todas as tributações autónomas que a lei prevê – é o de tentar evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais, bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos.”* [MORAIS, Rui Duarte; “Sobre o IRS”, 3ª Ed., abril, 2014, Coimbra, p. 172] Gastos suportados, inclusive.

*“Mas afinal qual é a razão subjacente à criação de TA? O objetivo parece ser evitar que através destas despesas o SP utilize para fins não empresariais determinados bens que geram gastos fiscalmente dedutíveis. Este efeito atenuará ou anulará mesmo, a vantagem resultante da dedução destas despesas no apuramento do lucro tributável do IRC. Compreende-se, assim, que as viaturas sejam o principal alvo do legislador. As TA visam, também, evitar o pagamento de determinadas formas de remuneração a terceiros ou mesmo a empregados com evasão aos impostos que seriam por estes devidos, em condições normais.”* [SOUSA, Abílio; “IRC e aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas” – Tema 2 da Sebenta da Formação Eventual 0311 OTOC, outubro, 2011, Lisboa, p. 125]

*“Trata-se de uma tributação que se explica pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.”* [CASALTA NABAIS, José; *Direito Fiscal*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 609]

*“(...) a expressão TA pode ser resumida como uma forma de tributação que incide sobre determinados encargos de SP de IR e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável. Isto significa que, em limite, um SP pode pagar TA num período, mesmo que tenha obtido prejuízo fiscal ou contabilístico, daí a palavra autónoma ou independente.” [REGO SILVA, Carlos; SOUSA, Abílio; *Tributações autónomas – Um factor de (injustiça) fiscal?*, Tese de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, dezembro, 2011, Lisboa, p.2]*

O saudoso Saldanha Sanches, a propósito da TA prevista no n.º 3 do art.º 81º do CIRC (atualmente plasmada no n.º 3 do art.º 88º do CIRC), escreveu o seguinte: *“Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. (...) Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.” [SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág.407]* Importa notar, uma vez mais, a incidência da TA sobre determinados gastos suportados.

Outro aspeto assinalável, concernente ao fenómeno da TA, tem que ver com a sua natureza presuntiva, ou não, pelo que importa atentar, não só, às supracitadas sábias palavras de Saldanha Sanches, como, também, ao juízo formulado por João Sérgio Ribeiro:

*“Em linhas gerais, as TA, como o próprio nome indica, são formas de tributação que, apesar de se encontrarem previstas nos códigos dos impostos sobre o rendimento, divergem do regime daqueles. Desde logo, porque têm um facto tributário distinto – uma vez que não se referem à perceção de rendimento, mas a certas despesas. Além disso, também as taxas aplicadas são diferentes. (...) Determinar a natureza do tipo de tributação*

*de que tratamos é uma questão difícil, como é, aliás, admitido pela própria doutrina.<sup>1234</sup> Cfr. MORAIS, Apontamentos ao IRC, op. cit., p.203; do mesmo autor, Sobre o IRS, op. cit., p.172; PITTA e CUNHA, «Alterações na tributação do rendimento: reforma fiscal ou simples ajustamentos?» in Fisco n.º 103/104, 2002, pp. 7 ss. Pois, apesar de as TA se incluírem no âmbito dos impostos sobre o rendimento, o que se tributa não é a percepção de um qualquer rendimento, mas tão só a existência de uma ou mais despesas que quadrem com as situações previstas na lei para aplicação dessa forma de tributação. Isto é, o facto tributário não corresponde à percepção de rendimento, mas às várias despesas em si. Contrariamente ao que se passava com os mecanismos (...) onde fatores como manifestações de fortuna, coeficientes, entre outros, serviam de base às presunções através das quais se determinava um certo rendimento, aqui as despesas não servem, de forma análoga, como o elemento conhecido de uma presunção legal ou simples que tenha em vista a determinação de rendimento, mas são elas mesmas a base de imposto. Tal como foi suscitado a propósito do PEC, também neste contexto se poderia invocar que o legislador ao estabelecer que as despesas são tributadas por si, estaria, na sua mente, a pressupor umnexo lógico entre a existência dessas despesas e um determinado rendimento, sendo esse elemento que teria em vista tributar através deste mecanismo.<sup>1235</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, op. cit., p.407. Mais uma vez, consideramos que estas cogitações, na medida em que se referem a uma fase pré-jurídica de difícil aferição, não serão suficientes para sustentar a natureza presuntiva das TA. Com a agravante de, na situação de que cuidamos, ser extremamente difícil seguir o percurso lógico mental do legislador. Pois, ainda que possa haver uma certa conexão lógica entre as despesas e os rendimentos não tributados na esfera de outros SP, esses benefícios referem-se, ainda assim, a esses sujeitos, sendo, por isso, totalmente desconforme à realidade imputá-los ao próprio contribuinte que os deve. Estamos, portanto, perante um raciocínio mais consentâneo com a ficção do que com a presunção. O que acabou de se apontar não passa, porém, de uma especulação sem relevo prático que não nos pode desviar do facto de não resultar da lei a existência de uma presunção, dela somente decorrendo que é às despesas em si que corresponde o facto tributário. Não há, por conseguinte, espaço para que se sustente a existência de qualquer presunção de rendimento. Aliás, recordando as explanações que fizemos a propósito de situações onde está em causa uma tributação do rendimento de base presuntiva, cumpre-nos salientar que, para que isso aconteça, a figura da presunção deve resultar claramente da lei, devendo estar aí presentes todos*

*os seus elementos constitutivos. Assim, face à ausência dessa consagração expressa, afigura-se-nos mais próprio considerar as TA fora da esfera da tributação presuntiva do rendimento.” [RIBEIRO, João Sérgio; “Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação de matéria coletável”, Almedina, Coimbra, abril, 2010, pp. 427-430]*

Em suma, reconhecemos, às TA, a natureza presuntiva parcial de empresarialidade, assim como a ficção da presunção dos rendimentos de terceiros, e não do SP do facto tributário, que o legislador visa tributar autonomamente, através desta norma anti-abuso.

### **2.3. Classificação**

No que respeita à classificação das TA, importa, antes de mais, referir que as mesmas, são enquadradas no conceito de imposto. Como é evidente, jamais poderiam ser qualificadas como taxa, face à inexistência de qualquer contrapartida, bem ou serviço público, adveniente do seu pagamento. Considera-se pacífica, também, a sua não caracterização como contribuição, dada a inobservância de qualquer benefício no património particular do contribuinte, por determinado ato ou bem.

A classificação das TA, é uma problemática que tem suscitado sérias dúvidas, não apenas, a nível legislativo, mas também, no plano jurisprudencial. Efetivamente, este é um ponto fundamental, aquando da aferição da legalidade do agravamento das taxas de TA, protagonizado pelo art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, com produção de efeitos retroativos, a 1 de janeiro de 2008, cfr. tratado, detalhadamente, no próximo capítulo, mais concretamente, no ponto 3.1. (o inconstitucional agravamento das taxas de TA). De facto, a constitucionalidade, de tal agravamento, foi alvo de longas discussões como comprovam as antagónicas posições, assumidas pelos diversos tribunais (TC, STA, TAF Braga e TAF Sintra). Não obstante, o TC entendeu, inicialmente (Ac. TC n.º 18/2011, de 12/1 – proc. n.º 204/2010 – 3ª Sec.), que as TA revestiam natureza de imposto periódico, contrariamente à posição defendida pelo STA (Ac. STA – proc. n.º 281/11, de 6/7/2011 – 2ª Sec.), que as considerava como um imposto de obrigação única, mais tarde, o TC reconsiderou, perfilhando o entendimento do STA (Ac. TC n.º 310/2012, de 20/6 – proc. n.º 150/12 – 2ª Sec.). Consequentemente, a produção de efeitos do agravamento da taxa de TA, resultante do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, incidente sobre as despesas de representação e encargos relacionados com VLPM,

foi decretada inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal. Parece-nos evidente que, no caso em apreço, a classificação das TA foi desconsiderada, ou mal interpretada, pelo legislador. Com efeito, julga-se, manifestamente, fulcral, o domínio da caracterização de todo e qualquer instrumento fiscal, seja qual for a circunstância, sendo que, atualmente, a TA é qualificada, grosso modo, como um imposto direto, real e de obrigação única.

Concordamos, pois, com a sua classificação como imposto de obrigação única uma vez que, nos impostos periódicos, o facto gerador ocorre sucessivamente, ao longo de determinado período, com tendência a repetir-se no tempo, resultando numa obrigação, de pagar imposto, com carácter regular. Nos impostos de obrigação única, por seu turno, o facto gerador surge, instantaneamente, isolado no tempo, originando uma obrigação para o contribuinte, cujo pagamento carece de natureza avulsa.

Por outro lado, discordamos da sua qualificação como imposto direto. Somos, portanto, defensores da sua classificação como imposto de tributação híbrido, pelo facto de as TA, tributarem, formalmente, determinadas despesas (imposto indireto), e, materialmente rendimentos (imposto direto), ainda que de terceiros (efetivos beneficiários), ao invés dos SP que, “efetivamente”, suportam tais encargos.

Consideramos propositado suscitar, também, a classificação híbrida, de tal figura, como imposto pessoal e real, pois, para além dos argumentos já enunciados, é possível identificar elementos de tributação real (TA) num imposto “puramente” pessoal (IRS).

Parece-nos legítimo, ainda, afirmar que a TA tem vindo a ser utilizada, por vezes, como “imposto ecológico”, quer através do agravamento das taxas, incidentes sobre as viaturas mais poluentes, quer através da criação da denominada “*taxa*” *Robim dos Bosques* (em bom rigor, trata-se de um imposto, extrafiscal, não uma taxa), responsável pela tributação das valorizações dos estoques das empresas petrolíferas.

#### **2.4. Legalidade**

É prática corrente denominar a figura da TA como uma “entorse” ao imposto sobre o rendimento e, por conseguinte, ao princípio constitucional da tributação empresarial, consagrado no n.º 2 do art.º 104º (Impostos) da CRP. Com efeito, numa primeira análise, somos tentados a afirmar que as TA constituem uma ilegalidade,

face ao princípio de tributação do lucro real, por violação de um dos princípios fundamentais tributários. Todavia, se atentarmos à letra da lei, depreendemos que a tributação das empresas deverá incidir, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real. Ora, o facto de o legislador ter optado pela expressão “fundamentalmente”, ao invés de “exclusivamente”, parece garantir a legalidade da introdução, no SFP, de figuras como a TA, assim como da sua manutenção. Neste sentido, partilhamos, o entendimento de Abílio de Sousa: *“Nos termos do n.º 2 do art.º 104º da CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. A utilização por parte dos constitucionalistas da expressão “fundamentalmente” em vez de “exclusivamente” tem permitido aos poderes políticos a utilização de medidas no CIRC que se afastam deste princípio. É o caso das TA que incidem, na generalidade, sobre gastos, afastando-se por isso dos princípios da tributação segundo o rendimento real obtido pelas empresas.”* [SOUSA, Abílio; *IRC e aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas – Tema 2 da Sebenta da Formação Eventual 0311, OTOC, Lisboa, outubro, 2011, p.125*]

Outro aspeto que merece ser analisado, e discutido, tem que ver com o desvio, aferido nos últimos tempos, concernente à filosofia da implementação das TA no ordenamento jurídico-tributário português. Conforme referido anteriormente, as TA provêm do imprescindível combate à evasão e fraude fiscais, assim como da manifesta incapacidade da AT em controlar, e fiscalizar, todo o universo empresarial. É possível afirmar-se, seguramente, que o mecanismo das TA nasce com o propósito de desincentivar certos comportamentos abusivos por parte das empresas, visando desmotivar a afetação de despesas do foro particular à realidade empresarial que, como é evidente, veicula a atenuação, ou anulação, do imposto resultante da prossecução da respetiva atividade económica. Porém, têm-se constatado, principalmente, nos últimos anos, a utilização das TA como “mero” instrumento de captação de receita fiscal, eficaz e eficiente, por sinal, sendo prova disso mesmo o enorme agravamento das taxas de TA, incidentes sobre os encargos suportados com as VLP. Compreende-se, portanto, que perante o estado de emergência das contas públicas nacionais, urge maior captação de receita fiscal. Todavia, esta não pode ser alcançável de qualquer forma, nomeadamente, com a criação de normas que violem direitos e princípios fundamentais dos contribuintes. Importa, pois, analisar, à luz da Constituição, se os sucessivos agravamentos das taxas de TA são, ou não, legítimos. Neste sentido: *“(…) os governos mais recentes*

*têm aproveitado a existência da TA para assim obterem mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência. O que no início visava, essencialmente, penalizar alguns tipos de despesas, atualmente representa um valor considerável de receita fiscal (cerca de €400 milhões, em 2010) e põe em causa a solvência e sustentabilidade de muitas entidades (...).” [REGO SILVA, Carlos; SOUSA, Abílio - Tributações autónomas – Um factor de (injustiça) fiscal?, Tese de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, dezembro, 2011, Lisboa, p.3]*

Recentemente, foi apreciada a produção de efeitos do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, tendo sido suscitada a sua constitucionalidade, face à violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, cfr. o n.º 3 do art.º 103º da CRP, e do princípio da proteção da confiança e segurança jurídica. Não obstante este tema ser, minuciosamente, tratado no ponto 3.1. do capítulo subsequente, importa, desde já, referir que a produção de efeitos, a partir de 1 de janeiro de 2008, do agravamento das taxas de TA, das despesas de representação e encargos com VLP, foi decretada inconstitucional, por violação dos supracitados princípios tributários fundamentais. Ainda que, tal facto, tenha despoletado divergentes posições dos tribunais, como adiante se apresenta, o mesmo, *per si*, sustenta a tese supra. Ou seja, os governos têm vindo a utilizar a TA como um cómodo instrumento de captação de receita, mais célere que o aumento de impostos periódicos, intentando, ainda, no final de 2008, duplicar o encaixe fiscal, por esta via, aplicando novas taxas a todas as despesas incorridas no referido período. Conforme explanado no ponto 2.3., foi descurada a sua classificação.

Não obstante o extinto IEADE se consubstanciar num imposto extraordinário, o mesmo não poderá afirmar-se, com certeza, relativamente à TA. A este propósito, importará, seguramente, aferir a legalidade da “metamorfose”, inerente à transformação do IEADE em imposto ordinário (TA).

Por último, importa salientar que o Tribunal Arbitral já se pronunciara (*CAAD - proc. n.º 210/2013-T*) sobre a legalidade da TA, à luz dos princípios fundamentais comunitários, concluindo que, tal figura, é compatível com o Direito Comunitário, pelo facto de não partilhar as características essenciais do IVA.

## 2.5. Racionalidade

Atualmente as TA encontram-se plasmadas nos CIR, com apenas três exceções, abordadas adiante, consagradas no EBF. Como já referimos, oportunamente, as taxas de TA são aplicáveis a determinadas despesas, suportadas por SP de IRS com CTB organizada e por SP de IRC. Com efeito, importa aferir se o normativo das TA, previsto no CIRS, é similar ao consagrado no CIRC, isto é, se a filosofia subjacente é a mesma. Lamentavelmente, não se vislumbra igualdade de tratamento nos CIR, no que respeita a esta matéria, o que, em nosso entender, é inadmissível, quiçá inconstitucional, por violação ao princípio da neutralidade fiscal. De facto, é possível constatar que, o regime de TA, é mais oneroso no imposto sobre o lucro das sociedades.

A RIRC/2014 e a LOE/2014 introduziram alterações relevantes, em ambos os CIR, relativamente à polémica TA, contribuindo, algumas delas, inclusive, para o agravamento da desigualdade fiscal neste âmbito. A este propósito, destaca-se, p.ex., o peculiar caso das VLP, abordado, com profundidade, no quarto capítulo deste trabalho. Não obstante, entendemos pertinente pronunciarmo-nos, desde já, sobre a ausência de racionalidade que subjaz aos regimes de TA nos CIR, como evidencia o seguinte.

Se atentarmos à redação do art.º 73º do CIRS, verificamos que, apenas, são tributados autonomamente os encargos dedutíveis relativos a VLP, despesas de representação, ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP. Por seu turno, o tratamento previsto em IRC, sobre esta matéria, é mais gravoso, pois, segundo o disposto no art.º 88º, todos os encargos efetuados ou suportados, com este tipo de realidades, são alvo de TA. Todavia, nem sempre foi assim. Tais disposições, atualmente consagradas no CIRC, foram introduzidas pelas LOE/2011 e LOE/2017, sendo que, anteriormente, a TA incidia apenas sobre os encargos dedutíveis, também, em sede de IRC. Outro aspeto que sustenta a gritante ausência de racionalidade, tem que ver com as diferentes taxas de TA, incidentes sobre os encargos suportados com VLP. **QR (B) TA viat. CIR** Enquanto em IRC, todos os encargos, suportados com viaturas, são excluídos de TA, quando celebrado acordo escrito, para a sua utilização por parte de trabalhador ou MOE, cfr. previsto na al. b) do n.º 6 do art.º 88º do CIRC, em IRS, tal exclusão, apenas se verifica quanto às reintegrações, como dispõe o n.º 3 do art.º 73º do CIRS. **QR (A) TA CIR.** O CIRC prevê, no n.º 3 do art.º 88º, a incidência de TA, sobre os encargos suportados

com as VLM, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7º do CISV, designadas por N1. Por seu turno, o CIRS é omissivo a esta realidade. **QR (A) TA CIR**. Sublinhamos, ainda, a disposição consagrada no CIRC, referente ao agravamento de dez pontos percentuais, de todas as taxas de TA (exceto, até 31.12.2016, quanto às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador) quando o SP apresente prejuízo fiscal, no período a que respeitem os factos tributários (n.º 14 do art.º 88º do CIRC). Por conseguinte, parece legítimo questionar-se por que razão tal penalização não se encontra também plasmada no CIRS, assim como suscitar a legalidade de tal medida, por violação do princípio da neutralidade. **QR (A) TA CIR** Tendo em conta que, no que respeita a SP de IRS, abrangidos pelo regime da CTB organizada, o art.º 32º do CIRS, remete, fundamentalmente, para o CIRC, dado que, teoricamente, deverá imperar o princípio da neutralidade fiscal, independentemente da natureza jurídico-tributária da empresa, não se compreende por que motivo tal remissão não ocorre, de igual modo, para a TA. Concordamos, pois, com as palavras de Rui Duarte Morais: *“Relativamente aos empresários em nome individual com contabilidade organizada, o art.º 32º remete, no essencial, para o CIRC. O que também se compreende, pois a determinação do lucro deve, sempre que possível, seguir as mesmas regras, qualquer que seja a forma jurídica da empresa (p. ex., empresário em nome individual ou sociedade comercial). Ou seja, a tributação deve ser neutra relativamente à forma jurídica escolhida para a empresa.”* [MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS*, 3ª Ed., abril, 2014, Coimbra, p. 172] Face ao exposto, a problemática racionalidade poderia ser abordada no ponto 2.4. (legalidade), dado o aparente ilegítimo tratamento divergente, por desrespeito ao princípio da equidade e justiça fiscal, e, ao princípio da neutralidade.

## **2.6. Evolução**

No que respeita à evolução das TA, importa ter em consideração três aspetos fundamentais: a essência, a localização e a tributação. A essência e a localização das TA, encontram-se, devidamente, explanadas no presente capítulo, nos pontos 2.2. e 2.7., respetivamente, sendo possível, através da sua leitura, depreender o processo evolutivo destas vertentes. Julgamos consensual o facto de a evolução, regra geral, não consubstanciar sinónimo de progresso. As TA sustentam tal juízo, quer pela sua essência, localização e classificação, quer pela sua tributação propriamente dita. Consideramos, portanto, que se tem vindo a caminhar no sentido errado, a vários níveis. Resta-nos, então, cuidar da questão da evolução deste tipo de tributação,

assinalando-se, desde logo, a deturpação da filosofia da TA, o agravamento das taxas e o alargamento da base tributável.

Como já tivemos oportunidade de referir, no ponto 2.1., entendemos que, as TA, surgiram, no SFP, com a introdução do IEADE, pelo art.º 32º do DL n.º 119-A/83, de 28/2, diploma publicado, com o propósito de pôr em execução a LOE/83, ainda durante a vigência do CCI. Este tipo de tributação era independente, incidindo uma tx de 10% sobre determinadas despesas suportadas pelas empresas (despesas de representação, nomeadamente, receções, passeios, jantares, almoços e espetáculos oferecidos, no país ou no estrangeiro, a clientes, fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades; etc). A liquidação era realizada autonomamente, pelo próprio contribuinte, através de declaração própria, em julho de 1983, relativamente aos dois primeiros trimestres do ano, e, em outubro de 1983 e janeiro de 1984, relativamente ao terceiro e quarto trimestre, respetivamente. A vigência de tal mecanismo foi prorrogada, para o período de 1984, através do DR n.º 35/84, de 18/4.

A TA, propriamente dita, foi introduzida, mais tarde, no CIRC, através do art.º 4º do DL n.º 192/90, de 9/6, com o propósito de tributar autonomamente, também a uma tx de 10%, as despesas confidenciais ou não documentadas, efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas, por SP de IRS, com CTB organizada, ou por SP de IRC, não enquadrados nos artigos 8º e 9º do CIRC, sem prejuízo do disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 41º do mesmo Código. Ou seja, para além dos encargos não devidamente documentados e das despesas de carácter confidencial não serem aceites como encargos dedutíveis para efeitos fiscais, encontravam-se, ainda, sujeitas a uma tx de TA de 10%. Porém, é afirmado, frequentemente, que as TA foram implementadas no SFP pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, denominada lei base das TA, a nosso ver, indevidamente, ainda que se compreenda, em parte, o alcance de tal afirmação.

Importa, pois, analisar a evolução deste tipo de tributação, começando por assinalar-se que, em 2001, a tx de TA, incidente sobre os encargos relacionados com VLP, se encontrava indexada à própria tx de IRC. Ou seja, a tx de TA, sobre este tipo de viaturas, era dez por cento da tx normal mais elevada do IRC, para os SP de IRS, e de vinte por cento da tx normal mais elevada do IRC, para os SP deste imposto. Tal facto evidencia que a ausência de racionalidade, inerente ao mecanismo de TA vigente nos CIR, remonta aos seus primórdios.

Efetivamente, desde a sua criação, até aos dias de hoje, as TA foram objeto de inúmeras modificações. Destacamos, em primeiro lugar, as várias alterações que o art.º 4º do DL n.º 192/1990, de 9/6, sofreu, sendo, a primeira, introduzida pela Lei n.º 39-B/1994, de 27/12, a segunda, pela Lei n.º 52-C/1996, de 27/12, a terceira, pela Lei n.º 87-B/1998, de 31/12, a quarta, pela Lei n.º 3-B/2000, de 4/4, e, por último, a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, revoga o normativo, passando, esta realidade, a ser estabelecida nos CIR (art.º 75º-A do CIRS e art.º 69º-A do CIRC).

Com a Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 (LOE/2002), foram estabelecidas alterações assinaláveis, no que respeita ao aumento da racionalidade das TA nos CIR, como é o caso do art.º 30º, que determinou a mesma tx prevista no CIRC, incidente sobre despesas de representação e encargos com VLP, para os SP de IRS com CTB organizada, ou seja, vinte por cento da tx normal mais elevada do IRC.

Por seu turno, a Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (LOE/2003), estabeleceu um agravamento, da tx de TA, para cinquenta por cento da tx normal mais elevada, para os encargos dedutíveis respeitantes a VLP com v. aq. > 40.000€, quando suportados por SP com prejuízos fiscais, nos dois períodos económicos anteriores àquele a que os factos tributários respeitam.

Com a Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 (LOE/2004), surgiu a novidade de fixar uma tx de TA de 6%, para os encargos relativos a despesas de representação e a VLP, e, de 15% para VLP com v. aq. > 40.000€, quando os respetivos SP apresentassem prejuízos fiscais, nos dois períodos económicos anteriores aos factos tributários. De notar que, anteriormente à vigência desta lei, as taxas de TA, incidentes sobre este tipo de despesas, encontravam-se indexadas à taxa do IRC.

Para além de ter reduzido, de 6% para 5%, a tx referida no parágrafo anterior, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 (LOE/2005), introduziu uma tx de TA de 5%, quer para SP de IRS com CTB organizada, quer para SP de IRC, sobre os gastos dedutíveis relativos às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, exceto na parte sujeita a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos da mesma natureza, não dedutíveis nos termos da al. f) do n.º 1 do art.º 42º

do CIRC, suportados por SP com prejuízo fiscal, no período a que os mesmos respeitam. Assinala-se, ainda, que esta lei introduziu mais novidades, para além das enunciadas.

Por sua vez, o DL n.º 192/2005, de 7/11, estabeleceu uma nova tx de TA de 20%, incidente sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a SP que beneficiem de isenção total ou parcial, abrangendo, desta feita, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais, a que respeitam os lucros, não tenham permanecido na titularidade do mesmo SP, 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.

O ano de 2008 ficou marcado pela polémica Lei n.º 64/2008, de 5/12, a qual intentou agravar as taxas de TA, sobre as despesas de representação e VLP, quer em sede de IRS, quer em sede de IRC, com produção de efeitos ao primeiro dia do ano civil em questão. Este normativo despoletou fortes críticas e divergentes decisões jurisprudenciais. Dada a pertinência da problemática em questão, reservamos o próximo capítulo (3.) para a cuidar, devidamente.

A Lei n.º 3-B/2010, de 28/4 (LOE/2010), foi responsável pela indexação do limite previsto na al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, relativamente ao v. aq. das VLP, agravando para 20% a tx de TA. Para além do exposto, a referida lei, implementou uma tx de TA de 35%, incidente sobre indemnizações, compensações e bónus auferidas por gestores, gerentes e administradores.

Por sua vez, a Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (LOE/2011), introduziu mais novidades concernentes a esta realidade, nomeadamente, a incidência de TA sobre os encargos efetuados ou suportados com VLP, sendo que, até à data, apenas, eram objeto deste tipo de tributação, os gastos fiscalmente dedutíveis. Outro aspeto relevante, introduzido por esta norma, tem que ver com o agravamento, da tx de TA de 20%, passar a ocorrer ainda que o SP não apresente prejuízos fiscais, nos dois períodos anteriores à geração dos factos tributários. Importa, ainda, sublinhar que, a LOE/2011, estabeleceu, incompreensivelmente, apenas em sede de IRC, um acréscimo de dez pontos percentuais, todas as txs TA, quando o SP apresente prejuízo fiscal, no período de tributação a que respeitem os respetivos factos tributários.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (LOE/2012), foi responsável por duas alterações ao art.º 88º do CIRC. A primeira, respeita ao n.º 2, passando a ser alvo de TA, as despesas não documentadas, efetuadas por SP que auferiram rendimentos enquadráveis no art.º 7º do CIRC (rendimentos diretamente resultantes de atividades sujeitas ao imposto especial de jogo, não sujeitos a IRC). A segunda, refere-se ao agravamento de 20% para 25%, da tx de TA, prevista no n.º 11, a qual já foi referida anteriormente, tendo sido introduzida pelo DL n.º 192/2005, de 7/11.

De facto, as modificações, no âmbito das TA, parecem não ter fim. A Lei n.º 83-C/2013, de 31/12 (LOE/2014), apenas cuidou das alterações ao n.º 2 do art.º 73º do CIRS, dado que, relativamente ao IRC, foi nomeada uma Comissão, presidida por António Lobo Xavier, a qual produziu a Reforma na Tributação das Sociedades (Lei n.º 2/2014, de 16/1), que, apenas, viria a ser publicada em data posterior à entrada em vigor da LOE do ano em questão. Infelizmente, com a produção de efeitos da LOE/2014, as viaturas mais poluentes, deixam de ser penalizadas quanto à TA em sede de IRS (em IRC, o abandono da política ambiental fora consumada anteriormente, através da LOE/2011). **QR (B) TA viat. CIR**

Importa, agora, realçar as profundas alterações, constatadas nas TA, com a entrada em vigor da RIRC/2014. Desde logo, cumpre-nos assinalar, não só, o aumento das txs de TA incidentes sobre as VLP (ainda que tal se verifique noutras realidades, esta parece ser a mais gravosa), como também, o aumento da sua base de incidência, a exclusão de TA sobre os encargos suportados com VLP, quando celebrado acordo escrito, a substituição da expressão VLPM pela expressão VLP (não se compreende por que motivo se mantém a expressão VLPM, no CIRS, e a mesma é substituída por VLP, em sede de IRC; lapso do legislador, certamente), e, ainda o regime especial de TA para os SP de IRC que optem pelo regime simplificado de tributação. **QR (A) TA CIR** Um aspeto que impera notar, a nosso ver, injusto, e quiçá inconstitucional, por violação ao princípio da confiança e segurança jurídica, tem que ver com o facto de as taxas de TA sobre VLP deixarem de ser indexadas à Portaria n.º 467/2010, de 7/7, a qual foi criada com o propósito de definir o v. aq. ou o valor de reavaliação das VLP, assim como o limite das respetivas depreciações aceites fiscalmente. Atualmente, vigoram txs fixas de TA sobre as VLP que desconsideram o ano de aquisição da viatura, relevando para o efeito, apenas, o seu valor de aquisição. Porém, continua a ser necessário ter presente, a referida portaria, para efeitos do cálculo

das depreciações fiscalmente aceites, mantendo-se a importância do ano de aquisição da viatura (esta alteração gera, ainda mais, confusão na aplicação das regras fiscais inerentes às viaturas, o que é de lamentar, naturalmente). Os lucros distribuídos, por entidades sujeitas a IRC, a SP que beneficiem de isenção, total ou parcial, “vêm” a tx de TA ser reduzida de 25% para 23% (n.º 11 do art.º 88º CIRC). O agravamento de dez pontos percentuais de todas as txs de TA (exceto, até 31.12.2016, quanto às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador) passa a abranger apenas os SP que pratiquem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isenta de IRC, e apresentem prejuízo fiscal, no período a que respeitem os factos tributários. As txs de TA, previstas nos números 7, 9, 11 e 13, assim como o agravamento de dez pontos percentuais (n.º 14), não são aplicáveis aos SP abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, cfr. n.º 15 do art.º 88º do CIRC. **QR (A) TA CIR** É, finalmente, esclarecido que as TA não são aplicáveis às despesas ou encargos de EE situado fora do TN, assim como os relativos à atividade exercida por seu intermediário (n.º 16 do art. 88º do CIRC). Cumpre-nos, ainda, assinalar a referência, expressa na al. a) do n.º 1 do art.º 23º-A do CIRC, sobre a TA como encargo não dedutível para efeitos fiscais. Recentemente, este último ponto, foi alvo de discussões jurisprudenciais, pelo que, dada a sua relevância, será analisado no capítulo (3.) seguinte.

A Lei n.º 82-C/2014, de 31/12, responsável por diversas alterações ao CIRC, entre as quais se destaca o facto de as VLM, designadas por N1, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7º do CISV, passarem a ser sujeitas TA, em sede de IRC, desde o primeiro dia do ano de 2015. **QR (B) TA viat. CIR**

A Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, designada por a Reforma da Fiscalidade Verde, introduziu txs de TA reduzidas para as viaturas menos poluentes, sendo aditados os números 17 e 18, ao art.º 88º do CIRC. Em sede de IRS, também foram implementadas txs de TA reduzidas, tendo sido aditados os números 10 e 11, ao art.º 73º do CIRS. **QR (B) TA viat. CIR**

A Lei n.º 7-A/2016, 30/3 (LOE/2016), aditou os números 19, 20 e 21, ao art.º 88º do CIRC. O primeiro, demanda que, aquando o incumprimento de qualquer condição, prevista na parte final da al. b) do n.º 13, o montante relativo à TA, que deveria ter sido objeto de liquidação, é adicionado ao valor do IRC liquidado, relativo ao período

de tributação, em que se verifique tal incumprimento. O segundo, estabelece que, para efeitos do n.º 14, quando aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, consagrado no art.º 69º, é considerado o prejuízo fiscal, apurado nos termos do art.º 70º. O terceiro, por fim, prevê que a liquidação das TA em IRC é realizada nos termos previstos no art.º 89º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto no art.º 88º, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado. Impera sublinhar que a redação introduzida, pela LOE/2016, aos números 20 e 21 do art.º 88º do CIRC, tem natureza interpretativa, cfr. consagrado no art.º 135º do referido diploma (Lei n.º 7-A/2016, 30/3). Sobre esta problemática, ainda que a mesma seja, detalhadamente, analisada no ponto 3.3. deste trabalho, importa, referir, desde já, que a natureza interpretativa, da parte final da norma prevista no n.º 21, foi decretada inconstitucional (*TC - Ac. n.º 267/2017, proc. n.º 466/16 – 2ª secção*).

Por sua vez, a LOE/2017 (Lei n.º 42/2016, de 28/12), protagonizou alterações ao regime das TA, quer em sede de IRC, quer em sede de IRS. Na Tributação das Sociedades, a nova redação dos números 7 e 9, passa a estabelecer que há lugar a incidência das taxas de TA, sobre as despesas de representação, ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP, independentemente da sua dedutibilidade para efeitos fiscais. Chama-se, igualmente, à atenção para as alterações introduzidas, também, por este diploma, ao n.º 8 do art.º 88º do CIRC e ao n.º 6 do art.º 73º do CIRS, relativamente a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas, residentes fora do TN e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, cfr. previsto no n.º 1 do art.º 63-D da LGT.

Por fim, com a publicação da LOE/2018 (Lei n.º 114/2017, de 29/12, passa a estar prevista, expressamente, no n.º 21 do art.º 88º do CIRC, a impossibilidade de efetuar quaisquer deduções ao montante global de TA apurado, ainda que resultem de legislação especial. Enaltece-se a natureza interpretativa da norma (art.º 233º da LOE/2018).

Como é possível constatar, as TA têm vindo a sofrer inúmeras modificações num curto espaço de tempo. Tal facto, evidencia que as mesmas se transformaram, rapidamente, num eficaz instrumento de captação de receita fiscal, possibilitando o agravamento, camuflado, da tributação, permitindo, inclusive, a redução das taxas nominais de tributação das sociedades.

## 2.7. Localização

As TA foram introduzidas, no SFP, através do DR n.º 67/83, de 13/7, Regulamento do IEADE. Contrariamente ao aferido na TA, desde a sua criação (DL n.º 192/90, de 9/6), o, então denominado, IEADE encontrava-se consagrado em diploma avulso. Mais tarde, o referido normativo foi revogado, passando as TA, desta feita, a ser parte integrante do extinto CCI. Posteriormente, as TA foram estabelecidas nos CIR, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, no âmbito de uma revisão geral destes impostos, tendo sido aditados, ao CIRS e ao CIRC, o art.º 75º-A e o art.º 69º-A, respetivamente.

Atualmente, as TA encontram-se plasmadas, grosso modo, no art.º 73º do CIRS e no art.º 88º do CIRC, pelo que “(...) *continua a ser difícil explicar, à luz dos princípios da tributação direta, por que razão tais TA integram os CIR, não sendo este um imposto sobre o rendimento. Com efeito, estamos em presença de um imposto extraordinário sobre determinadas despesas, com características distintas do IRC.*” [SOUSA, Abílio; *IRC e aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas – Tema 2 da Sebenta da Formação Eventual 0311 OTOC*, outubro, 2011, Lisboa, p. 125]

Cumpre-nos sublinhar que a TA incidente sobre as contribuições das EP para regimes de SS, as TA aplicáveis aos Organismos de Investimento Coletivo, bem como o regime TA especial estabelecido para as entidades licenciadas na ZFM, integram o EBF, na al. b) do n.º 2 do art.º 18º, no n.º 8 do art.º 22º e no n.º 14 do art.º 36º-A, respetivamente, encontrando-se as demais TA consagradas nos supracitados artigos dos CIR.

Poderia, eventualmente, propor-se, a inclusão das taxas de TA na TGIS. Neste sentido, destaca-se a autorização legislativa, prevista na LOE/2014, para revisão do regime fiscal dos organismos de investimento coletivo, consagrado no art.º 22º do EBF “(...) *criação de uma verba no âmbito da Tabela Geral do Imposto do Selo, e ou de uma tributação autónoma em sede de IRC (...).*” No entanto, entendemos que faria mais sentido contemplar o regime de TA numa tabela anexa aos CIR, plenamente harmonizada, sob a designação, p.ex., TGTACIR, i.e., tabela geral das TA no âmbito dos CIR.

Em suma, as TA encontram-se previstas no **art.º 88º do CIRC**, do seguinte modo:

- i) Encargos suportados com despesas não documentadas **[n.º 1 e n.º 2]**;
- ii) Encargos suportados com VLP **[n.º 3 a n.º 6, n.º 17 e n.º 18]**;
- iii) Encargos suportados com despesas de representação **[n.º 7]**;
- iv) Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do TN e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, enunciado no n.º 1 do art.º 63º-C da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP demonstrar que tais encargos respeitam a operações efetivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado **[n.º 8]**;
- v) Encargos suportados com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário **[n.º 9]**;
- vi) Lucros distribuídos por entidades, sujeitas a IRC, a SP que beneficiam de isenção, total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo SP, 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 **[n.º 11 e n.º 12]**;
- vii) Indemnizações e prémios pagos a administradores, gestores e gerentes **[n.º 13 e n.º 19]**;
- viii) O **n.º 14** eleva a taxa em 10 pontos percentuais se a empresa tiver prejuízo fiscal no período a que respeitem os factos tributários;
- ix) SP regime simplificado» exclusão de determinadas TA **[n.º 15]**;
- x) Não aplicação das TA às despesas ou encargos de EE situado fora do TN e relativos à atividade exercida por seu intermédio **[n.º 16]**;
- xi) Regime especial de tributação dos grupos de sociedades **[n.º 20]**;
- xii) Liquidação e dedução das TA em IRC **[n.º 21]**.

#### **QR (A) TA CIR**

Por seu turno, as TA são elencadas no **art.º 73º do CIRS**, da seguinte forma:

- i) Encargos suportados com despesas não documentadas [n.º 1];
- ii) Encargos dedutíveis com VLPM [n.º 2, n.º 3, n.º 5, n.º 10 e n.º 11];
- iii) Encargos dedutíveis com despesas de representação [al. a) do n.º 2 e n.º 4];
- iv) Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do TN e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, enunciado no n.º 1 do art.º 63º-C da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP demonstrar que tais encargos respeitam a operações efetivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado [n.º 6];
- v) Encargos dedutíveis com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, assim como encargos não dedutíveis suportados por SP que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam [n.º 7];
- vi) Exclusão de aplicação de certas TA para SP que adotem o regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto nos art.º 28º a 31º [n.º 8];
- vii) Contitularidade de rendimentos [n.º 9];

## **QR (A) TA CIR**

### **2.8. Tipologia**

Segundo a nossa perspetiva, as TA podem subdividir-se em três grupos:

- a) TA sobre encargos suportados;
- b) TA sobre encargos dedutíveis; e
- c) TA sobre lucros distribuídos.

No primeiro grupo, incluem-se as despesas não documentadas e as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do TN e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, enunciado no n.º 1 do art.º 63º-C da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP demonstrar que tais encargos

respeitam a operações efetivamente realizadas e não têm caráter anormal ou montante exagerado. Em sede de IRC, integram, ainda, este grupo os encargos suportados com viaturas, as despesas de representação, as ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP.

Por sua vez, integram o segundo grupo, os encargos suportados, por SP de IRS enquadrados no regime de tributação com base na CTB organizada, com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP.

Finalmente, integram o terceiro grupo os lucros distribuídos por entidades, sujeitas a IRC, a SP que beneficiam de isenção, total ou parcial.

No mesmo sentido, consideramos pertinente partilhar o juízo do CAAD, sobre esta matéria, plasmado nos processos n.º 187/2013-T e n.º 209/2013-T, o qual transcrevemos: *“Quando se fala em tributações autónomas, como é o caso, é conveniente desde logo ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares, que, conceitualmente, se podem reconduzir a um de três tipos, a saber:*

- *TA de determinados rendimentos (ex.: n.º 3, 5 e 6 do ?? CIRS);*
- *TA de determinados encargos dedutíveis (ex. n.º 3 e 4 do art.º 88º do CIRC);*
- *TA de despesas não dedutíveis (ex.: ?? 1 e 2 do artigo 88º do CIRC).”*

*[CAAD proc. n.º 187/2013-T e proc. n.º 209/2013-T]*

Julgamos que o relator pretendia referir-se às seguintes normas:

- art.º 2º/3/al.b)/3) do CIRS;
- art.º 2º/3/al.b)/5) do CIRS; e
- art.º 2º/3/al. b)/6) do CIRS.

## 2.9. Territorialidade

Uma questão deveras pertinente, que ao longo do tempo suscitara controvérsia, tem que ver com a territorialidade dos encargos, em geral, e da TA, em particular. De facto, a problemática, que ora se apresenta, reveste enorme importância, principalmente, no que respeita à tributação dos EE situados fora do TN. Efetivamente, se determinada sociedade comercial, SP nacional, detiver um EE fora do TN, as operações realizadas pelo mesmo deverão ser refletidas na CTB da empresa-sede. Ou seja, o lucro gerado pelo EE sito no estrangeiro será integrado no apuramento do lucro tributável, em sede IRC, da empresa-mãe. Tal facto decorre do princípio da universalidade, o qual determina a tributação cabal dos rendimentos gerados pelas entidades residentes, ainda que obtidos no estrangeiro. A dúvida surgira relativamente aos encargos imputáveis ao EE sito no estrangeiro, uma vez que a legislação fiscal apenas se pronunciara face à integração, e conseguinte tributação da totalidade dos rendimentos, sendo omissa quanto aos respetivos encargos. Tendo sido, este, um tema polémico e indefinido no SFP, durante um longo período temporal, as antagónicas posições foram sendo sustentadas, até há bem pouco tempo, com base em argumentos validamente defendíveis. Os defensores de que os encargos suportados no estrangeiro não se encontravam sujeitos ao normativo CIRC, em geral, e às regras de incidência das taxas de TA, em particular, fundamentavam a sua tese com o facto de cada Estado ter as suas regras específicas, pelo que se a TA não se encontrasse prevista em determinado sistema fiscal, jamais, a mesma, poderia ser aplicável aos encargos incorridos nesse território. De facto, se uma empresa espanhola, por ex., adquirisse no seu território uma VLP, a mesma não seria alvo de TA, pela simples razão de que tal figura não existir no sistema fiscal espanhol. Rui Duarte Morais e José Carlos Abreu expressaram a sua posição sobre esta problemática na obra ABREU, José Carlos; *A tributação dos estabelecimentos estáveis*, VidaEconómica, Porto, junho, 2012, pp. 148-149, defendendo que todos os encargos da empresa, ainda que incorridos fora do TN, encontram-se subordinados ao SFP, e, por conseguinte, também, às regras de incidência da TA. Tal tese foi, devidamente, fundamentada, sendo um dos argumentos a não existência de qualquer disposição no SFP contrária a tal juízo. Efetivamente, a disposição do n.º 7 do art.º 88º do CIRC sugere tal conclusão “(...) *despesas de representação, nomeadamente, as suportadas com refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro (...)*”.

A citada obra apresenta exemplos práticos bastante elucidativos, os quais se transcrevem na parte final do trabalho, **Casos Práticos n.º 1 e n.º 2**, pelo facto de concordarmos com o seu percurso lógico, sendo certo que, com a RIRC/2014, esta problemática foi, finalmente, esclarecida, todavia, no sentido oposto. Ainda assim, as questões suscitadas são legítimas e pertinentes, face à legislação vigente à data da sua publicação. Na mesma obra é, ainda, suscitada outra questão interessante, derivada da indefinição no SFP da problemática em análise, relacionada com a possibilidade da existência de legislação congénere à TA no país onde o EE se encontra localizado (p.ex.: Austrália ou NZ). Neste caso, poderíamos estar perante uma dupla tributação autónoma dos encargos incorridos num EE sito no estrangeiro, o que, evidentemente, acarretaria sérios constrangimentos. A problemática ora exposta é, finalmente, clarificada, com a aprovação da Reforma da Tributação das Sociedades, comumente, designada por RIRC/2014, introduzida, no SFP, pela Lei n.º 2/2014, de 16/1, através do aditamento do n.º 16 ao art.º 88º do CIRC. Não obstante concordarmos com a visão e fundamentos apresentados na citada obra, assim como as dúvidas suscitadas, legítimas face à ausência de legislação à data, conclui-se que, efetivamente, a partir de 1 de janeiro de 2014, as taxas de TA não são aplicáveis às despesas incorridas em EE situados no estrangeiro, nem à atividade desenvolvida por seus intermediários.

## **2.10. Regimes Especiais**

### **2.10.1 Entidades do Setor Não Lucrativo**

Consequentemente às alterações ocorridas no art.º 88º do CIRC, protagonizadas pela LOE/2011, foi dissipada, do referido normativo, a menção referente ao tipo de SP, quanto à sujeição a TA, dos encargos efetuados, ou suportados, com despesas de representação. Atendendo ao facto que tal expressão subsiste no n.º 3 do supracitado artigo, depreende-se que o legislador deliberou manter a incidência das txs de TA, sobre os encargos realizados com VLPM, apenas para os SP que pratiquem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ao contrário das despesas de representação que, desde 1/1/2011, passaram a ser objeto de TA, também, quando suportadas por ESNL. A disposição prevista no n.º 3 do art.º 88º do CIRC, representa, efetivamente, uma exceção à regra, dado que, recorrentemente, surgem dúvidas, relativamente à aplicação do regime de TA para SP isentos de IRC, nomeadamente, quanto às ajudas de custo e às importâncias despendidas a título

de compensação pela utilização de viatura própria do trabalhador ao serviço da EP. Apesar de o esclarecimento não constar, expressamente, da letra da lei, como seria desejável, é possível aferir que a TA estabelecida no n.º 9 do art.º 88º do CIRC encontra-se, intimamente, ligada ao disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 23º-A do mesmo diploma, sem dele poder dissociar-se. Assim, pelo facto de esta norma integrar a secção reservada à determinação da matéria coletável das pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a AT entende que, as ESNL, não se encontram sujeitas à TA previstas no 88º/9 do CIRC. **QR (D) TA ESNL**

### **2.10.2. Regime Simplificado de Tributação em sede de IR**

A RIRC/2014, como é sabido, introduziu profundas alterações à tributação do rendimento das pessoas coletivas. Entre elas, destaca-se a criação de um regime simplificado de tributação, com carácter optativo. Importa notar que os SP abrangidos pelo referido regime, encontram-se, também, sujeitos ao regime de TA, contemplado no art.º 88º do CIRC, exceto quanto às ajudas de custo, despesas de representação e encargos suportados com compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP. Enaltece-se, ainda, que o agravamento das taxas de TA, em dez pontos percentuais, em caso de prejuízo fiscal, não é aplicável aos SP de IRC que optem pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável. **QR (C) TA RSCIR**

Não obstante o enfoque na tributação das sociedades, não poderíamos deixar de assinalar, também, a previsão do RSIRS, como alternativa ao regime de tributação com base na CTB organizada, para a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais. De acordo com o n.º 8 do art.º 73º do CIRS, os SP enquadrados no RSIRS beneficiam da exclusão das TA previstas nos números 2, 7, 10 e 11 do supracitado artigo. Todavia, impera sublinhar que os encargos suportados, por SP enquadrados no RSIRS, dotados de CTB organizada (ainda que apenas para efeitos de gestão, organização, etc.), com despesas não documentadas e com importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do TN e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, enunciado no n.º 1 do art.º 63º-C da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes, ou domiciliadas, e, não seja feita prova, cfr. parte final do n.º 6 do art.º 73º do CIRS, são objeto de TA.

### **2.10.3. Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira**

O art.º 36º-A do EBF consagra o regime aplicável às entidades licenciadas na ZFM, em vigor desde 1 de janeiro de 2015. Este regime estabelece a tributação em IRC, à taxa de 5%, até 31 de dezembro de 2027, dos rendimentos das entidades licenciadas para operar na ZFM, desde o primeiro dia do ano civil de 2015, até ao último dia de dezembro de 2020. A supracitada norma elenca as entidades e atividades económicas elegíveis, assim como as excluídas, os requisitos necessários para exercer a opção de aplicação do regime, e, ainda, as suas particularidades, condições, limitações e vantagens. Destacamos, portanto, o ponto n.º 14 do artigo em análise, o qual refere que as entidades, abrangidas por este regime, ficam sujeitas ao PEC e às TA, apenas na proporção da taxa de IRC aplicável. Importa, ainda, sublinhar, que a mesma disposição impõe duas exceções ao regime especial de TA: as despesas não documentadas; e as despesas relativas a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional, e aí submetidas a um regime claramente mais favorável, a que se refere o n.º 1 do art.º 63º-D da LGT, ou cujo pagamento seja realizado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP estiver em condições de comprovar que respeitam a operações efetivamente efetuadas e não revestem de carácter anormal ou montante exagerado. Os referidos encargos, encontram-se previstos nos números 1 e 8 do art.º 88º do CIRC, respetivamente, os quais são sujeitos às taxas normais de TA. Assinala-se, ainda, a instituição de um quadro específico (Q.13-A), na declaração de rendimentos mod.22/IRC, para as TA aplicáveis a estes SP.

A este propósito, cumpre sublinhar a versatilidade, virtuosidade e perversidade da figura TA, pelo que qualificamos o presente regime especial, manifestamente, paradigmático. Com efeito, é possível aferir que a TA se consubstancia, grosso modo, num fator desfavorável à captação de investimento estrangeiro em Portugal, é, aqui, utilizada como positivo instrumento de concorrência fiscal. Em nosso entender, este exemplo sustenta a caracterização da TA como: O Fenómeno. **QR (E) TA ZFM**

## CAPÍTULO 3 - DISCUSSÕES JURISPRUDENCIAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

### **3.1. O inconstitucional agravamento das taxas de tributação autónoma**

#### **3.1.1. Motivações para a análise do sujeito**

A produção de efeitos do agravamento da taxa de TA, resultante do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, incidente sobre as despesas de representação e encargos relacionados com VLPM, foi tema de intensas discussões, surpreendentes batalhas e decisões jurídicas, bem como alvo de fortes críticas. Para além do exposto, à escolha do sujeito subjaz as seguintes motivações:

i. As taxas de TA têm sofrido profundas alterações, especialmente sobre as despesas de representação e sobre os encargos inerentes às VLPM;

ii. A jurisprudência não tem sido coerente, pelo contrário, como é possível deprender através da leitura das decisões proferidas pelos tribunais:

- Ac. TC n.º 18/2011, de 12/1 – Proc. n.º 204/2010 – 3ª Sec.;
- Ac. STA – Proc. n.º 281/11, de 6 de julho de 2011 – 2ª Sec.;
- Ac. TC n.º 310/2012, de 20/6 – Proc. n.º 150/12 – 2ª Sec.;

iii. Apreciada a produção de efeitos da Lei n.º 64/2008, de 5/12, a constitucionalidade do art.º 5º foi suscitada, com base nos fundamentos da violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, cfr. previsto no n.º 3 do art.º 103º da CRP, e, da violação do princípio da proteção da confiança e segurança jurídica.

Este capítulo visa, portanto, enumerar as divergentes posições assumidas pelos tribunais sobre problemática da constitucionalidade do art.º 5º da Lei 64/2008, de 5/12, clarificar os conceitos de imposto periódico e imposto instantâneo (ou de obrigação única), assim como alertar os contribuintes para os meios de defesa disponíveis para reagir perante abusos fiscais desta natureza.

#### **3.1.2. Comentário aos argumentos invocados pelas partes**

No Ac. n.º 18/2011, de 12/1, o TC havia determinado que a norma, do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, não revestia caráter inconstitucional material, no que respeita aos princípios tributários basilares colocados em causa: princípio da não retroatividade da lei fiscal e princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

No referido Acórdão, o TC pronunciara-se no sentido de que, o caso em análise, se tratava de retrospetividade ou de retroatividade imprópria, i.e., a lei fiscal nova aplicara-se a factos passados cujos efeitos ainda perduraram durante a sua vigência, como se de um imposto periódico se tratasse. Assim, entendera que o facto tributário só ocorreu a 31 de dezembro, tendo sido a lei nova aprovada antes do final do período do imposto. Por conseguinte, determinara que a norma em análise estava em conformidade com o previsto no n.º 3 do art.º 103º da CRP, concluindo que o princípio da proibição de retroatividade da lei fiscal não fora violado, pelo facto de não se tratar de retroatividade autêntica. O TC acrescentara, ainda, que deveria ser aplicado, a este caso, o mesmo entendimento proferido no seu Ac. n.º 399/2010, de 27/10, o qual defendera que, o n.º 3 do art.º 103º da CRP, apenas proíbe a retroatividade autêntica ou própria da lei fiscal, sendo excluídas as situações de retroatividade imprópria. No seguimento da posição defendida pelo STA, no Ac. relativo ao proc. n.º 281/2011, de 6/7, e pelo Conselheiro Vítor Gomes, no Voto de Vencido do Ac. do TC n.º 18/2011, de 12/1, o TC, através do Ac. n.º 310/2012, de 20/6, proferido no âmbito do proc. n.º 150/2012, reconsidera, e julga inconstitucional a norma do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, admitindo, finalmente, que as despesas alvo de incidência de TA correspondem a factos tributários instantâneos ou de obrigação única. Com efeito, as despesas realizadas previamente à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5/12, constituem factos tributários cuja produção de efeitos ocorreu, integralmente, ao abrigo da norma antiga, sendo sujeitos, única e exclusivamente, a essa lei. O TC conclui, portanto, que a nova taxa, agravada, de TA, apenas incide sobre despesas incorridas após o momento da vigência da Lei n.º 64/2008, de 5/12, i.e., a partir de 6 de dezembro de 2008, inclusive.

Ao invés do que sucede na tributação do rendimento (IRS e IRC), em que são tributados rendimentos auferidos num determinado período, a TA visa tributar cada despesa, em si mesma efetuada, sujeita a determinada taxa, apurada de modo independente do imposto sobre o rendimento, ainda que liquidada em simultâneo.

Face ao exposto, quer o IRC, quer o IRS, qualificam-se como impostos periódicos, cujo facto gerador ocorre no último dia do período de tributação, cfr. disposto no n.º 9 do art.º 8º do CIRC. Por seu turno, na TA, e, para efeitos de ambos os CIR, o facto gerador do imposto ocorre aquando a realização de cada despesa, não se consubstanciando,

portanto, num facto de formação sucessiva ao longo de determinado período, por norma, anual, mas sim num facto tributário instantâneo.

O cerne da questão, como é evidente, assenta na distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única. Conforme referido no ponto 2.3. (classificação TA), enquanto nos impostos periódicos, o facto gerador ocorre sucessivamente, ao longo de determinado período, com tendência a repetir-se no tempo, originando, para o SP, uma obrigação de pagar imposto com carácter regular, nos impostos de obrigação única, o facto gerador surge instantaneamente, isolado no tempo, originando uma obrigação para o contribuinte, cujo pagamento carece de natureza avulsa. No que respeita à TA, efetivamente, o facto tributário é instantâneo, ou seja, esgota-se no ato da realização de determinada despesa, apesar de o apuramento do montante de imposto advir da aplicação de várias taxas de tributação sobre as despesas incorridas. Não obstante a ocorrência da liquidação do imposto (TA) no final de determinado período, tal facto, não transforma o mesmo num imposto periódico, ou de formação sucessiva, pelo que, apenas constitui a agregação, para efeitos de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a TA, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas suportadas na determinação da taxa.

Tal distinção é absolutamente capital para a perceção da aplicação da lei no tempo, assim como para a formação de juízo relativamente à problemática da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável ao SP, consagrada no art.º 103º, nº 3 da CRP, razão pela qual se chama a atenção para a existência de elementos de obrigação única, como as taxas de TA, nos impostos sobre o rendimento.

Neste caso concreto, estamos perante um tributo de obrigação única, o qual incide sobre operações que se produzem e esgotam instantaneamente, em que o facto gerador surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de TA não respeitam a um período de tempo, mas sim ao momento da operação isolada sujeita à taxa. No caso em apreço, é notória a retroatividade do n.º 3 do art.º 81º (atual art.º 88º) do CIRC, na letra da Lei n.º 64/2008, de 5/12, ou seja, a aplicação de lei nova a factos tributários de formação única, cujos efeitos já foram totalmente produzidos, antes da sua entrada em vigor. É, por demais, evidente que o facto gerador da obrigação fiscal, i.e., a realização de despesas de representação ou de encargos com VLPM, no período de 1 de janeiro de 2008 até à entrada em vigor

da Lei n.º 64/2008, de 5/12 (6 de dezembro de 2008), verifica-se antes da publicação da lei nova, constituindo uma situação de retroatividade autêntica. É o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento do imposto, ou seja, é este que releva para efeitos dos referidos princípios constitucionais, e não o momento da liquidação. É a partir desse ato que resulta a obrigação tributária, exigindo-se nesse momento, como forma de prevenção, e, segundo os princípios da legalidade e da proteção da confiança e da segurança jurídica, que a lei relativa à criação/agravamento de determinado imposto já se encontre em vigor, permitindo ao SP estudar as repercussões fiscais das suas decisões. Com efeito, é negado provimento ao recurso interposto, pelo facto de se julgar inconstitucional, por violação do n.º 3 do art.º 103º da CRP, o agravamento da taxa de TA, relativamente a despesas efetuadas antes da sua entrada em vigor. Ou seja, a norma do art.º 5º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5/12, ao determinar a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do n.º 3 do art.º 81º (atual art.º 88º) do CIRC, violou a supracitada proibição constitucional.

### **3.1.3. Recensão crítica à problemática suscitada**

Da leitura dos acórdãos enunciados é, sobejamente, perceptível que as antagónicas posições assumidas pelo TC, relativamente à questão da constitucionalidade da norma em análise, são fundamentadas pela divergente classificação atribuída, pelo Tribunal, ao facto tributário gerador de imposto, concernente à TA destes encargos. A discussão central do Ac. n.º 310/2012, de 20/6, proc. n.º 150/2012, assenta, cfr. mencionado, na distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única, visando clarificar a natureza da TA, sendo esta crucial aquando a aferição da violação, ou não, do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

Segundo o juízo formulado por Rui Duarte Morais, o qual partilhamos, a TA é caracterizada como uma “entorse” aos impostos sobre o rendimento, e, bem assim, ao princípio constitucional da tributação pelo rendimento, ou lucro, real. Deste modo, é distinguida a TA dos impostos sobre o rendimento (IRS ou IRC), optando o legislador pela incidência de TA, como sucede, p. ex., com as despesas de representação e com as ajudas de custo, gastos que o legislador desconfia, uma vez que a linha que separa a esfera pessoal da esfera empresarial é ténue, podendo resultar, na prática, em remunerações em espécie não tributadas ou em distribuição oculta de dividendos.

Todavia, resultando os Ac. do TC de fiscalização concreta, i.e., através do recurso de decisões dos TAF, os mesmos apenas produzem efeitos nas situações particulares apreciadas, não conferindo direitos gerais e abstratos a todos os contribuintes, pelo que não podem aplicar-se a casos congéneres. Por conseguinte, a partir desta decisão, sempre que contestado judicialmente o pagamento deste imposto, por invocação de inconstitucionalidade, seja qual for a decisão do TAF competente, o Ministério Público interporá recurso obrigatório para o TC. Assim, os SP lesados tiveram a faculdade, com base na ilegalidade da norma, para apresentar pedido de revisão oficiosa, no prazo máximo de quatro anos, contados a partir do ato de liquidação de IRC referente ao período de 2008, ou seja, até maio de 2013, com o objetivo de obter o reembolso do imposto pago indevidamente, relativo às despesas de representação e aos encargos com VLPM, incorridas no período de 1 de janeiro a 6 de dezembro de 2008. Este tipo de situações pode originar sérios constrangimentos às empresas, dado que os planos de negócios são desenhados, e executados, em função dos normativos legais conhecidos, ficando os SP impossibilitados de reagir perante alterações desta natureza, i.e., quando a produção de efeitos da lei visa incidir, não apenas sobre os encargos suportados após a alteração, mas também sobre os incorridos anteriormente à sua publicação, i.e., ao seu conhecimento.

Efetivamente, a génese da TA radica em nobres valores, nomeadamente, o combate à fraude e evasão fiscais, na senda, ainda que utópica, justiça fiscal. Porém, nos últimos tempos, tem-se vindo a constatar, infelizmente, um desvio acentuado à sua essência. Deseja-se veementemente, ainda que pouco provável, que esta decisão, proferida pelos tribunais superiores, extinga as motivações da conceção de novas medidas que visem a arrecadação de receita, ignorando princípios fundamentais, como a segurança, estabilidade e confiança jurídica, defraudando as expectativas dos contribuintes. Este caso corrobora a tese de que, já em 2008, a necessidade de receitas fiscais era de tal grandeza, que mais importante, que os meios utilizados e os entes lesados, eram os objetivos alcançados. A este propósito, assinala-se, ainda, a criação da “*taxa*” *Robim dos Bosques*, publicada, também, na Lei n.º 64/2008, de 5/12, que, contrariamente à fonte inspiradora (Direito Tributário Italiano), não obstante tributar os ricos, não se vislumbra que o montante arrecadado através deste imposto extrafiscal tenha sido distribuído, a qualquer título, aos mais carenciados. Ora, também aqui, somos tentados a concluir que apenas se pretendeu arrecadar receita fiscal adicional.

### 3.2. A questão da dedutibilidade fiscal da TA

- CAAD - proc. n.º 187/2013-T;

A discussão jurisprudencial em análise versa sobre a aceitação, ou não, dos montantes liquidados e pagos a título de TA, como gastos fiscais, na determinação do lucro tributável em IRC. Ademais, duas pertinentes questões marginais são suscitadas, tecendo o Tribunal Arbitral interessantes considerações sobre uma delas, escusando pronunciar-se sobre a outra. De modo a concretizar uma explanação clara e racional, deliberamos abordar, em primeiro lugar, as questões marginais suscitadas, e, posteriormente, a questão central do CAAD - proc. n.º 187/2013-T.

A Requerente, começa por formular uma questão prejudicial, ao abrigo do art.º 267º do TFUE, a qual passamos a citar: *“O n.º 2 do artigo 1º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado), bem como os restantes princípios gerais de direito da União Europeia aplicáveis, deverão ser interpretados no sentido de que é incompatível com aquela disposição, ou com os referidos princípios gerais de direito, um regime de tributação autónoma, tal como se encontra actualmente configurado na legislação fiscal portuguesa – mormente no artigo 88º do CIRC – na medida em que se sobrepõe ao regime de IVA harmonizado e visa tributar a mesma realidade tributária (a despesa)?”*. Com efeito, o Tribunal, recusa o reenvio prejudicial da questão para o TJUE, face à inobservância de fundamento legal para aferir a conformidade das normas nacionais à luz da interpretação autêntica dos princípios e normas positivas do Direito da UE.

Quanto à segunda questão marginal suscitada, a Requerente alega que *“o regime de tributação autónoma é contrário aos princípios da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real, é inconciliável com o regime de tributação do consumo estabelecido no direito da União Europeia e, por essa razão, incompatível com o mesmo direito e é contrário ao princípio da coerência do sistema fiscal.”*. Por conseguinte, atendendo ao facto de a Requerente não se manifestar, em momento algum, no sentido de o ato de liquidação da TA se consubstanciar numa *“injustiça grave ou notória”*, o CAAD não toma conhecimento das suscitadas questões de constitucionalidade, sancionando que apenas deve pronunciar-se sobre a questão central e não quanto à legalidade da liquidação das TA. Aliás, entende

o Tribunal que a natureza presuntiva de empresarialidade parcial das TA constitui salvaguarda constitucional.

Aqui chegados, é tempo de cuidarmos do cerne da questão da discussão jurisprudencial: constituem as quantias pagas, a título de TA, por um SP de IRC, encargos dedutíveis na determinação do lucro tributável?

Importa atentar, antes de mais, às assunções dadas como adquiridas pela Requerente, e, que o Tribunal desconsidera:

1) A Requerente entende que *“Estamos perante normas com carácter e natureza excepcionais, que visam corrigir as orientações de consumo das empresas mediante o sancionamento de comportamentos com efeitos ao nível do IRC”*. O Tribunal contra-argumenta, considerando os encargos, alvo de TA, como despesas de produção e não de consumo, razão pela qual não classifica a TA como imposto indireto, pelo que, passamos a citar: *“(...) entende-se que a tributação autónoma não se apresentará como um imposto indirecto. Efetivamente, na situação em análise estarão sempre em causa despesas dedutíveis, em que, como tal, se terá de assumir como verificado o critério geral do artigo 23º/1 do CIRC, ou seja, da indispensabilidade das mesmas “para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”. Deste modo, apoditicamente, as despesas em causa não serão “consumo”, mas “produção”, razão pela qual, de resto, o IVA que sobre a correspondente operação incida será deduzido ou reembolsado ao seu autor, e não suportado por este, como aconteceria caso estivesse em causa um acto de consumo.”* Não se compreende o argumento utilizado pelo Tribunal, pelo facto de o IVA não ser dedutível nos encargos suportados com VLP [art.º 21º/1/a) do CIVA] e pela incidência das taxas de TA [números 3, 17 e 18 do art.º 88º do CIRC]. Com efeito, entendemos que se estivéssemos perante despesas de produção, indispensáveis à prossecução da atividade, o legislador não desconfiaria da sua natureza, logo, não incidiria TA sobre as mesmas, nem seria excluído o direito à dedução do IVA.

2) A Requerente afirma que as TA sancionam os autores das despesas que as desencadeiam, suscitando a natureza jurídico-tributária de tal figura. Por conseguinte, o Tribunal determina que a conclusão da Requerente extrapola os pressupostos dos quais parte, referindo que: *“(...) as tributações autónomas penalizam,*

*efetivamente, os respetivos sujeitos passivos, fazem-no, grosso modo, no mesmo sentido que qualquer tributo, enquanto encargo patrimonial, penaliza quem o suporta, e, especificamente, no mesmo sentido em que os impostos com componente parafiscal penalizam quem por eles é tributado.”.*

Analisemos, agora, a natureza jurídico-tributária das TA.

A Requerente entende, com a nossa concordância, que as TA, relativas a encargos dedutíveis, em sede de IRC, incidem sobre a despesa, e não sobre o rendimento. O CAAD, por sua vez, considera que o juízo da Requerente é formado pela jurisprudência do passado recente, a qual se pronunciou sobre a constitucionalidade da norma do n.º 1 do art.º 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, cfr. apresentado no ponto 3.1. do presente capítulo. Na perspetiva do Tribunal, a referida jurisprudência apenas se debruçou sobre a classificação do facto tributário e não propriamente da natureza jurídico-tributária das TA. Com efeito, o CAAD declara que uma coisa é o tipo de facto tributário que determina a imposição, outra coisa é a causa da obrigação do imposto, considerando que o propósito das TA é o IRC. Admite, ainda, que a essência e a legalidade das TA apenas são sustentadas em contexto de IRC, sendo, portanto, parte integrante deste imposto. O Tribunal fundamenta o seu juízo com base no argumento de que as despesas alvo de TA são dedutíveis como gasto fiscal em sede de IRC, razão pela qual justifica, não só, a inclusão das TA no IRC, assim como parte integrante do regime jurídico do IRC. No mesmo sentido, é, ainda, utilizado como argumento o disposto no art.º 12º do CIRC, o qual refere que os SP abrangidos pelo regime da transparência fiscal não são tributados em IRC, salvo quanto às TA. A Requerente alega, também, que as TA visam, verdadeiramente, a arrecadação de receita, sendo desproporcional e desligada da capacidade contributiva. Atendendo ao contexto atual, o Tribunal não ratifica tal afirmação, pelo facto de as taxas de IRS, previstas para rendimentos da classe média, serem superiores a 50%, pelo que, com certeza, as TA não integram o olho do furacão.

Como já tivemos oportunidade de referir neste trabalho, parece-nos evidente a instrumentalização das TA para arrecadação receita, rápida e eficaz, pelo que não podemos concordar com o entendimento proferido pelo Tribunal. De facto, em caso de prejuízo fiscal em IRC, as taxas de TA, das VLP com v. aq. > 35.000€, passam de 35% para 45%, não estando longe da taxa (50%) de IRS, referida pelo Tribunal.

Quanto à questão central suscitada, o CAAD determina que a TA é um encargo não dedutível para efeitos fiscais, dada a sua previsão no atual 23º-A do CIRC. Efetivamente, as TA não se encontram assinaladas, como encargo não dedutível para efeitos fiscais, no anterior 45º do CIRC, todavia, parece-nos evidente que jamais seria permitida a dedução de uma tributação que visa, além do mais, penalizar os SP, por práticas pouco transparentes e abusivas. Assim, entende-se que o legislador deliberou integrar as TA no atual art.º 23º-A do CIRC, única e exclusivamente, com o intuito de clarificar, e não pelo facto de, outrora, serem aceites fiscalmente dedutíveis.

O Tribunal caracteriza as TA, em questão, como parte integrante das normas anti-abuso específicas, dada a semelhança com a revogada norma do art.º 65º/1 do CIRC, reconhecendo-lhes características que a doutrina tem vindo a assinalar, nomeadamente:

i) As TA apenas fazem sentido dada a possibilidade de dedução dos encargos suportados, sendo a motivação dos SP reconhece-los na CTB, ou seja, reduzir, ou anular, o imposto a pagar;

ii) O tratamento desfavorável resulta do facto de os gastos sujeitos a TA serem facilmente desviáveis para o consumo privado.

Com efeito, o Tribunal entende que as TA, em causa, visam obstar determinados comportamentos abusivos, revelando-se o SFP incapaz de impedir, sendo certo que medidas mais gravosas poderiam ter sido adotadas. É referido, ainda, que o carácter anti-abuso das TA é coerente com a sua natureza anti-sistémica, assim como a natureza presuntiva da empresarialidade parcial dos encargos sobre os quais incidem. Concordamos, desta feita, com a posição do Tribunal.

O CAAD aponta três possibilidades de atuação dos SP face às TA:

- 1) Não dedução fiscal dos encargos, evitando, deste modo, a incidência de TA;
- 2) Dedução fiscal dos encargos e liquidação da respetiva TA, dispensando, por esta via, a discussão sobre a empresarialmente das despesas, não obstante a eventual aferição, por parte da AT, da sua indispensabilidade como garante dos rendimentos, cfr. previsto no n.º 1 do art.º 23º do CIRC;
- 3) Demonstração da empresarialidade cabal dos encargos, deduzindo-os integralmente, sem liquidação de TA.

Considera, ainda, o Tribunal que a natureza presuntiva das TA constitui salvaguarda legal, pelo facto de ser opcional a dedução fiscal de tais encargos.

Em suma, o Tribunal decide não tomar conhecimento das questões de constitucionalidade suscitadas (segunda questão marginal apreciada), recusa o reenvio prejudicial para o TJUE da primeira questão marginal analisada, e, julga improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo os atos tributários impugnados.

Apesar de não concordarmos integralmente com os entendimentos proferidos no Acórdão ora analisado, atestamos o seu contributo, sobretudo, no concernente à reflexão e discussão da natureza jurídico-tributária das TA.

### **3.3. A problemática da dedutibilidade de BF e PEC à TA**

- *CAAD - proc. n.º 369/2015-T;*
- *CAAD - proc. n.º 370/2015-T;*
- *TC - Ac. n.º 267/2017, proc. n.º 466/16 – 2ª sec.;*

Ambas as decisões jurisprudenciais do CAAD são favoráveis aos SP, na medida em que este Tribunal, nos processos em epígrafe, considerou admissível, à luz da legislação vigente à data (2015), a dedução à coleta de TA, em sede de IRC, do BF ao investimento: RFAI. Porém, com a publicação da LOE/2016, foi aditado o n.º 21 ao art.º 88º do CIRC, cuja parte final dispõe em sentido contrário ao entendimento proferido pelo CAAD, com a agravante de revestir natureza interpretativa. Não se vislumbra outra configuração, de tal alteração, se não a “reação” do legislador às decisões jurisprudenciais, proferidas pelo referido Tribunal. Com efeito, tendo em conta o normativo vigente, parece pacífico

concluir que não são admissíveis deduções à coleta de TA, nomeadamente, as respeitantes a BF. Não obstante, tendo em conta o agravamento, de dez pontos percentuais, das taxas de TA, consagrado no CIRC, aquando a obtenção de prejuízo fiscal, não chocar-nos-ia a previsão de redução da “fatura” de TA em caso de lucro tributável e de (re)investimento, p.ex., sob a forma de dedução à coleta de TA dos BF ao investimento (RFAI, DLRR ou SIFIDE). Ou melhor, tendo em conta a previsão de taxas de TA mais reduzidas para as VLP mais ecológicas, porque não incentivar, também, por esta via, o (re)investimento, em AFT e/ou AI, que visem uma economia sustentável, assente na preocupação ambiental e social. Admitimos, evidentemente, o contraditório à nossa proposta, desde logo, pelo facto de a TA revestir natureza de norma anti-abuso, com a qual concordamos. No entanto, é possível aferir que a TA tem vindo a ser instrumentalizada a vários níveis, pelo que, atualmente, a sua qualificação como figura tributária híbrida, parece-nos, perfeitamente, adequada. Como sustentação da tese enunciada, apontamos a TA como instrumento fiscal multifuncional, uma vez que, não só, fomenta a redução de práticas de fraude e evasão fiscais, como, também, contribui, significativamente, para a arrecadação de receita, assim como para a pedagogia tributária, económica, social e ecológica. Face ao exposto, entendemos que valerá a pena desenvolver esforços no sentido de tal incentivo fisco-ambiental ser concretizado no SFP.

Quanto à natureza interpretativa, plasmada no art.º 135º da Lei n.º 7-A/2016, de 30/3, da norma consagrada na segunda parte do n.º 21 do art.º 88º do CIRC, instituída pelo art.º 133º do mesmo diploma (LOE/2016), cumpre-nos assinalar que, a mesma, foi julgada inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade fiscal, no seguimento da decisão jurisprudencial, proferida pelo TC no Ac. n.º 267/2017, proc. n.º 466/16 – 2ª sec. Com efeito, é determinado, pelo TC, que os valores pagos, a título de PEC, podem ser deduzidos à “coleta” da TA, relativamente aos períodos económicos anteriores a 2016.

Congratula-se, como é evidente, a harmonização jurisprudencial sobre esta matéria, evidenciada nas decisões proferidas pelo CAAD, no âmbito dos processos n.º 769/2014-T, n.º 163/2014-T, n.º 219/2015-T e n.º 370/2015-T.

Por último, impera enaltecer que os SP de IRC que, em períodos de tributação anteriores a 2016, consideraram perdidos os PEC, por insuficiência de coleta,

e tenham sido objeto das TA previstas no art.º 88º do CIRC, poderão recuperar tais pagamentos, através de:

i) Reclamação graciosa, relativamente ao período de tributação de 2015, de acordo com o n.º 1 do art.º 131º do CPPT;

ii) Pedido de revisão, para os períodos de tributação de 2013 e 2014, cfr. disposto no n.º 6 do art.º 78º da LGT.

### **3.4. A legalidade da TA à luz da Constituição e do Direito Comunitário**

- *CAAD - proc. n.º 210/2013-T, decisão de 13/4/2016, substitui a decisão de 12/5/2014*

O supracitado acórdão pronuncia-se sobre três questões fundamentais. No entanto, somente duas serão objeto do nosso estudo, pelo facto de a terceira, respeitante à dedutibilidade da TA em sede de IRC, já ter merecido a nossa atenção. Cuidaremos apenas, portanto, das matérias de constitucionalidade das TA e da, eventual, incompatibilidade com o Direito Comunitário. Com efeito, propomo-nos a indagar:

i) A legalidade da TA, à luz dos princípios da tributação do rendimento pelo lucro real, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, consagrados nos artigos 13º, 18º, 103º/1 e 104º/2 da CRP;

ii) A conformidade da TA com o Direito Comunitário, em particular, com os princípios essenciais do sistema comum do IVA, os quais demandam a vigência de um único imposto geral sobre o consumo.

De forma a enquadrar, devidamente, as questões a apreciar, importa, desde logo, deprender a génese e a essência da TA, sendo recomendável visitar os pontos 2.1. e 2.2.

#### **3.4.1. Da violação do princípio da tributação do rendimento pelo lucro real**

A tributação do rendimento consubstancia a concretização do princípio da capacidade contributiva, pedra basilar do SFP, não consagrada na CRP, com proveniência no princípio da igualdade. Efetivamente, a nossa Constituição estabelece que a tributação das empresas incide fundamentalmente, e não exclusivamente, sobre o rendimento real, sugerindo, assim, exceções, correções ou presunções. Os mecanismos de avaliação indireta, plasmados no art.º 87º e seguintes da LGT, afiguram-se bons exemplos, sendo, no entanto, apenas admissíveis aquando

a impossibilidade de tributação de acordo com as regras de determinação do rendimento real ou por expressa opção do SP. No entendimento do TC “*o rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável (...)*”. Por outro lado, a injunção constitucional da tributação do rendimento pelo lucro real deverá atender, necessariamente, aos princípios da praticabilidade e da operacionalidade do sistema, validando a natureza constitucional, sob pena dos arquétipos legalmente constituídos não conseguirem realizar, com a aproximação possível, o princípio da universalidade e da igualdade no pagamento dos impostos. Efetivamente, um sistema que não permita o controlo dos rendimentos e da evasão fiscal, na medida aproximada à realidade existente, conduz, em linha reta, à distorção, na prática, dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento pelo lucro real. Tais dificuldades explicam, portanto, que a Constituição se tenha limitado a estabelecer que a imposição fiscal deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real, “*não excluindo com tal disposição o recurso a outras formas fiscais estranhas ao mito do apuramento declarativo-contabilístico do rendimento*”. [XAVIER de BASTO; *O princípio da tributação do rendimento real e a LGT*, in *Fiscalidade*, n.º 5] Ademais, “*a CRP, ao exigir que a tributação das empresas se norteie pelo rendimento real, está apenas a “recortar” o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal (...) e não “estabelecer ou desenhar a cheio” esse mesmo quadro.*” [CASALTA NABAIS; *Alguns aspectos do quadro constitucional das empresas*, in *Fisco*, n.º 103/104, p.19] Assim sendo, “*o 104º/2 não obsta ao estabelecimento de regimes que se afastem da regra da tributação pelo rendimento real.*” [CASALTA NABAIS; *Direito Fiscal*, 7ª Ed., 2012, pp.177-178]

Do exposto, resulta que, atentos os fins e objetivos visados, as TA são admissíveis no plano constitucional, como regime excecional da tributação do rendimento. Não obstante, importa aferir se as normas em análise, em cada um dos períodos fiscais objetos de impugnação, violam, ou não, os princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso, consagrados nos artigos 13º, 18º e 104º da CRP. Ao abrigo do princípio da praticabilidade, a TA assume, também, a natureza de substituição tributária, pelo facto de o alvo da tributação ser o rendimento de terceiro não identificado ou em que o benefício não é objetivamente determinável. Importa, pois, realizar o teste da proporcionalidade às normas previstas no n.º 3 e n.º 4 (revogado) do art.º 88º do CIRC. Por conseguinte, o CAAD, admite, no concernente ao primeiro critério, que a TA se revela, perfeitamente,

adequada face aos objetivos que intenta alcançar. No entanto, o mesmo Tribunal, não reconhece a adequação meio-fim, pelo facto de considerar, em nosso entender, bem, a existência de outros meios, mais proporcionais e justos, disponíveis para a concretização de tais propósitos. Tendo em conta que o escopo prioritário da TA assenta em desincentivar o reconhecimento na CTB, por parte dos SP, de despesas dúbias, que afetem negativamente a receita fiscal de IRC, o Tribunal acrescenta, a nosso ver, bem, uma vez mais, que tal desiderato é alcançável através da não aceitação fiscal de tais encargos, cfr. plasmado na al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC. O Tribunal refere, ainda, que, uma vez que se pretende tributar, com legitimidade, os rendimentos em espécie auferidos por terceiros, o ordenamento jurídico-tributário português já contempla a sua tributação em sede de IRS. Considera, também, que o legislador esteve bem, em obediência ao princípio da capacidade contributiva, ao excluir da incidência de TA as VLP quando celebrado acordo escrito, cfr. n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS. Em suma, o CAAD concluiu que o legislador adotou uma medida excessiva, violando o princípio da proporcionalidade, na vertente da indispensabilidade ou necessidade, pelo facto de incidir TA sobre a realidade em apreço, desconsiderando a ocorrência da respetiva tributação em sede de IRS. Ademais, o Tribunal admite, ainda, que tal disposição viola, em determinados casos, o princípio da proporcionalidade, na vertente proporcionalidade em sentido estrito, por imposição de sacrifício fiscal exorbitante, face à materialização dos objetivos visados.

#### **3.4.2. Da violação do Direito Comunitário: Sistema Comum do IVA**

À luz do Direito Comunitário, a Requerente, não confere legitimidade à existência da figura da TA, pelo facto de entender que *“as características atuais da TA qualificam-na como um imposto geral sobre o consumo/despesa, e não como um imposto especial sobre o consumo, tendo em atenção toda a diversidade e heterogenia da sua base de incidência bem como o incumprimento do critério básico definidor de imposto especial sobre o consumo enformado pelo princípio da equivalência e que obriga à diferenciação das taxas consoante o custo social que cada produto gera.”*

Face ao exposto, impera aferir a eventual incompatibilidade da figura TA com as normas comunitárias. De acordo com o art.º 401º da Diretiva IVA, é admissível que os EM estabeleçam, ou mantenham, nos seus ordenamentos jurídico-tributários, impostos, direitos ou taxas, desde que não revistam natureza de imposto sobre o VN. Como é evidente, o cerne da questão assenta na aferição da qualificação da TA

como tributo com natureza, ou não, de imposto sobre o VN. Em suma, o Tribunal Arbitral, apenas admitiria a incompatibilidade das TA, com as regras da Diretiva IVA, se identificadas cabalmente, em tal figura, as características essenciais do IVA:

- i) Incidência sobre a generalidade das transações económicas;
- ii) Imposto proporcional ao valor da contraprestação;
- iii) Incidência sobre todas as fases do circuito económico;
- iv) Aplicação ao valor acrescentado das atividades económicas; e
- v) Repercussão no consumidor através do preço dos bens/serviços.

Com efeito, o juízo formulado pelo CAAD determina que a figura da TA não é incompatível com o Direito da UE, por não reunir as características do IVA.

Importa, agora, enunciar a decisão do CAAD sobre as duas questões explanadas:

i) Julga procedente a alegação de inconstitucionalidade dos números 3 e 4 do art.º 88º do CIRC, nas versões vigentes em 2008, 2009, 2010 e 2011, na parte relativa às TA sobre as VLP em que tenha havido tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, nos termos do n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, por violação do princípio da proporcionalidade;

ii) Julga improcedente a alegação de violação da Diretiva IVA.

Por fim, cumpre-nos referir que, no voto de vencido, de 13/5/2016, Amândio Silva, valida completamente a decisão do Tribunal, com exceção do ponto respeitante à dedução dos montantes pagos, a título de TA, para efeitos da determinação do lucro tributável, cujos pressupostos e conclusões não subscreve.

## CAPÍTULO 4 - O PECULIAR CASO DAS VIATURAS

### 4.1. Motivações para a análise do tema

Consideramos incontornável, e fundamental, a análise minuciosa da tributação das viaturas, sobretudo quando o objeto de estudo versa sobre as TA e VA. Efetivamente, é possível identificar ativos desta natureza, praticamente, em todo o universo empresarial, o que é legítimo, grosso modo, dada a sua indispensabilidade na prossecução da atividade económica. Certa é, também, a constatação de inúmeros abusos. Referimo-nos, pois, à afetação de viaturas particulares à esfera da empresa. Assim, os encargos suportados com tais viaturas, nomeadamente, com a aquisição, locação, utilização e reparação, são instrumentalizados, de modo a atenuar, ou até mesmo dissipar, o lucro tributável. Desta feita, o património societário é descapitalizado, por vezes, para satisfazer, única e exclusivamente, “necessidades” pessoais, em detrimento das empresariais. Simultaneamente, tal facto, promove o enriquecimento ilícito de pessoas singulares, geralmente MOE, onerando as empresas financeira e fiscalmente, ao invés dos beneficiários de tais rendimentos. Esta problemática constitui, evidentemente, uma preocupação central para o legislador, face ao crescente agravamento tributário desta realidade, o qual visa, não só, mas também, desincentivar tal prática. Ainda que admitamos como argumentos válidos, para a existência da TA, o combate à fraude e evasão fiscais, assim como a procura de maior justiça tributária, em nosso entender, a premência para a obtenção de maior receita fiscal e a dificuldade de fiscalização deste esquema constituem, igualmente, fatores determinantes. Efetivamente, para além do enorme agravamento das taxas de TA sobre as viaturas, aferido, principalmente, no passado recente (2011 a 2014), tem-se notado, também, um alargamento, considerável, da base tributável.

Intenta-se, portanto, concretizar uma breve exposição acerca da evolução tributária desta temática, assim como enaltecer os aspetos mais relevantes a atentar. Pretende-se, ainda, sublinhar a importância da ponderação prévia à tomada de decisão, da aquisição de viatura por parte das empresas, de modo a minorar as consequências fiscais, com especial enfoque nas TA. Com efeito, apontamos algumas sugestões para atenuar, ou eliminar, a TA incidente sobre as VLP, e, sobre as VLM-N1, para SP de IRC. Como não poderia deixar de ser, a componente prática, sita na parte final deste trabalho, **CASOS PRÁTICOS**, possui grande expressão no capítulo que ora se apresenta.

## 4.2. Irrracionalidade tributária em sede de IR

Lamentavelmente, cfr. referido no ponto 2.5., não se vislumbra racionalidade no tratamento fiscal das viaturas em sede de IR, o que julgamos violar os princípios da equidade e da neutralidade fiscal. Efetivamente, se atentarmos às disposições, consagradas nos CIR, sobre a TA das VLP, constatamos a vigência de maior oneração fiscal em IRC. Ademais a irracionalidade jurídico-tributária da TA, introduzida no SFP pela LOE/2011, a mediática RIRC/2014 e a LOE/2014 protagonizaram um agravamento da desigualdade no tratamento fiscal das viaturas. A Reforma da Tributação das Sociedades, contribuiu para tal facto, através do avultado aumento das taxas de TA sobre as VLP. Por seu turno, a LOE/2014, para além de abandonar a indexação dos níveis homologados de CO<sub>2</sub>, e do tipo de combustível, às taxas de TA, incidentes sobre as VLP, em IRS, também as agravou, passando a relevar, apenas, o v. aq. das viaturas.

**QR (B) TA viat. CIR.** Importa notar, também, que o legislador, em recentes alterações, concretizadas, em IRS, nas TA incidentes sobre as VLP, para além de não harmonizar as taxas com o CIRC, não atentou, igualmente, ao facto de o termo “mistas” ter desaparecido do n.º 3 do art.º 88º do CIRC. Evidentemente que, este pormenor, não é o maior dos problemas em termos de harmonização da TA nos CIR, contudo, seria recomendável maior cuidado, com o escopo de minorar dúvidas na sua compreensão. Certo é, também, que o legislador, ainda, não harmonizou, sequer, o CIRC, face à nova terminologia das viaturas, i.e., VLP, dado que, p. ex., o termo “mistas” subsiste na al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC. Cumpre, ainda, assinalar que, em sede de IRS, a TA das VLP incide, apenas, sobre os encargos dedutíveis (73º/2 CIRS), ao contrário do IRC, cuja incidência, da TA, recai sobre todos os encargos suportados, cfr. disposto no, atual, n.º 3 do art.º 88º do CIRC. Tal norma, foi introduzida, no SFP, pela LOE/2011, pelo que, até então, eram tributados autonomamente, apenas, os encargos dedutíveis, também, em sede de IRC. Sobre este ponto, impera sublinhar que, enquanto em sede de IRS, apenas, são alvo de TA as depreciações fiscalmente aceites, na tributação das sociedades, a TA incide sobre as depreciações praticadas, i.e., sobre as depreciações contabilísticas. Outra medida irracional, introduzida pela LOE/2011, foi o agravamento das taxas de TA, para os SP de IRC, em face do prejuízo fiscal, obtido no período económico a que os factos tributários respeitam. Contudo, tal penalização, não se verifica em IRS. Impera notar, também, que, em IRC, verifica-se que a exclusão de TA é extensível a todos os encargos suportados com viaturas, quando celebrado acordo escrito para a sua utilização,

cfr. plasmado na al. b) do n.º 6 do art.º 88º do CIRC. Porém, em IRS, apenas as depreciações fiscais usufruem da não sujeição de TA, cfr. n.º 3 do art.º 73º do CIRS. O regime de TA deveria, portanto, encontrar-se plenamente harmonizado, em ambos os CIR, em obediência ao princípio da neutralidade fiscal. **QR (A) TA CIR**

### **4.3. Vertente ambiental**

A preocupação ambiental, evidenciada pelo legislador, ao longo do tempo, concernente à TA sobre as VLP, não tem sido coerente. Ainda que tenha começado por consagrar, disposições similares, em ambos os CIR, sobre esta matéria, infelizmente, nos dias de hoje, não se verificam. Efetivamente, se atentarmos às medidas fiscais anti-cíclicas, introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5/12, constatamos que as normas do 73º/2 do CIRS e do 81º/3 do CIRC se encontravam perfeitamente alinhadas. Ou seja, independentemente da natureza jurídico-tributária do SP, as taxas de TA, sobre as VLP, eram precisamente as mesmas, em IRS e em IRC, encontrando-se previstas as mesmas penalizações fisco-ambientais. Assim, a partir do dia 11 de novembro de 2008, inclusive, os encargos dedutíveis suportados com VLP, exceto os relativos a viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, eram tributados autonomamente, à tx de 10%. Encontrava-se, ainda, prevista uma tx reduzida de TA, de 5%, para VLP com níveis homologados de emissão de CO2 inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidas a gasolina, e inferiores a 90 g/km, caso fossem movidas a gásóleo, desde que obtido o respetivo certificado de conformidade. É possível aferir, portanto, que o legislador deliberou, manifestamente, penalizar fiscalmente, via taxas TA, as VLP mais poluentes. A redação do 73º/2 do CIRS manteve-se inalterada até 31 de dezembro de 2013, sendo a LOE/2014 responsável pelo abandono da indexação dos níveis homologados de CO2 e do tipo de combustível (gasolina vs. gásóleo), e, pelo agravamento das taxas de TA. **QR (B) TA viat. CIR.** Com efeito, através das alterações, introduzidas pela LOE/2014, sobre esta matéria, as taxas de TA, incidentes sobre as VLP, em sede de IRS, passaram a ter como referência, apenas, o valor de aquisição. Contrariamente ao sucedido em sede de IRS, a preocupação ambiental do legislador, sobre a matéria em análise, foi abandonada bem mais cedo na tributação das sociedades. De facto, a supracitada disposição legal foi alterada, pela LOE/2011, passando o agravamento das taxas de TA, sobre as VLP, a depender, única e exclusivamente, do v. aq. das viaturas, cfr. consagrado no n.º 3 do art.º 88º do CIRC. Efetivamente, apenas a não incidência de TA, sobre as VLP movidas exclusivamente a energia elétrica, se manteve inalterada,

até aos dias de hoje, dado que, a indexação, das taxas de TA, aos níveis homologados de CO2 e à natureza do combustível, foram abandonadas, quer em IRC, quer em IRS, com produção de efeitos em 2011 e 2014, respetivamente. Como já tivemos oportunidade de mencionar, a RIRC/2014 foi responsável pelo agravamento das taxas de TA incidentes sobre as VLP, cfr. disposto no n.º 3 do art.º 88º do CIRC. Todavia, a Reforma da Fiscalidade Verde veio expressar, novamente, no SFP, a preocupação ambiental do legislador, concernente à poluição protagonizada pelas VLP, introduzindo taxas de TA reduzidas para as viaturas mais ecológicas. Com efeito, foram aditados os números 17 e 18 ao art.º 88º do CIRC. Ainda que de modo não plenamente harmonizado, sendo certo que tal apenas seria possível se as taxas normais de TA, para as VLP, fossem iguais em ambos os CIR, a Fiscalidade Verde, introduziu, também, taxas reduzidas, de TA, para os SP de IRS, aditando os números 10 e 11 ao art.º 73º do CIRS. **QR (B) TA viat. CIR**

Em face do exposto, conclui-se, portanto, que a evolução, ao longo do tempo, da penalização fiscal das VLP mais poluentes, através das taxas de TA, está longe de ser coerente, sendo evidentes os avanços e recuos nesta matéria.

#### **4.4. Múltiplas penalizações fiscais**

##### **4.4.1. O direito à dedução do IVA e sua exclusão**

No domínio das relações entre Estados, ou entre jurisdições diferentes do mesmo Estado, pretende-se que a equidade seja obtida através da justa distribuição de receita. Para que tal arrojado objetivo seja alcançado é imperativo que as bases tributáveis dos impostos sejam partilhadas pelos diversos sujeitos ativos da relação tributária. Todavia, não existe harmonização na UE relativamente à exclusão do direito à dedução. Se consultarmos o sítio <https://www.unitedcashback.com/>, podemos obter informação relativamente a algumas despesas sobre as quais pode ser pedido reembolso do IVA suportado noutra EM. Podemos verificar, p. ex., que o IVA suportado com o aluguer de viaturas, em Portugal, não confere direito a reembolso, sendo vedada a sua dedução.

Não obstante outros EM terem adotado similar medida, constata-se que a maior parte deles concede o direito ao reembolso do IVA suportado, parcial ou totalmente, ou seja, possibilita o direito à sua dedução.

O facto de determinados EM permitirem o direito à dedução do IVA, nas VLPM, e outros não, como é o caso de Portugal, dá azo a disparidades no que toca à concorrência fiscal intra-UE. Ademais, tal desarmonia contribui para que as empresas desloquem as suas sedes e/ou invistam noutros EM, arrecadando estas receitas fiscais que poderiam ser obtidas pelo Estado Português.

Outra situação que tem gerado polémica, no nosso país, tem que ver com a exclusão do direito à dedução do IVA, suportado com VLM, afetas a atividades de prestação de serviços de alguns profissionais liberais, nomeadamente, os contabilistas. Tal entendimento consta, cfr. referido, da i.v. relativa ao proc. D051 2009030 – despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 25-03-2009.

A definição de viatura de turismo, plasmada na al. a) do n.º 1 do art.º 21º do CIVA, não parece ser a mais feliz. Muito embora se compreenda a pretensão da penalização dos SP que adquirem viaturas para a satisfação de necessidades privadas, somos da opinião que a carga fiscal atingiu níveis exagerados.

O v. aq. das viaturas de turismo é irrelevante no concernente à exclusão do direito à dedução do IVA, pelo que consideramos recomendável a definição de limite razoável (p. ex., v. aq.  $\leq$  25.000€), quer para efeitos de IVA, quer no âmbito da sujeição a TA (CIR). Entendemos que seria uma medida justa e simplificadora, assim como impulsionadora da economia nacional. Deste modo, passaria a ser possível deduzir o IVA, suportado com este tipo de viaturas, sendo admissível a sua afetação à atividade. Congénere tratamento deveria ser previsto para as VLM afetas a atividades de prestação de serviços de alguns profissionais liberais. Assim, a exclusão do direito à dedução do IVA ocorreria, apenas, quando o limite fixado fosse ultrapassado, sendo considerado, tal bem, dispensável à prossecução da atividade, dada a possibilidade de aquisição de outro similar, mais económico, para o desempenho das mesmas funções. Consideramos, portanto, que seria interessante penalizar os SP que optassem pela aquisição de viaturas mais dispendiosas (v.aq.  $>$  25.000€), permitindo aos demais a dedução do IVA, ainda que parcialmente, assim como a exclusão de TA, ou aplicação de taxa reduzida. Defendemos,

ainda, a relevância de outra variável para este efeito. Referimo-nos, pois, à penalização fiscal da renovação precoce da frota automóvel.

Recomendamos, também, a revisão ao direito à dedução do IVA e sua exclusão relativamente aos combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis, assim como aos encargos suportados com a sua utilização, manutenção, reparação, inspeção, etc.

Com efeito, manifestamos a nossa discordância face à vigência do direito à dedução de 50% do IVA do gasóleo e sua exclusão para a gasolina. Como é evidente, o exposto consubstancia-se num contrassenso face à imperativa fiscalidade verde. No limite, seria aceitável o inverso, i.e., a instituição do direito à dedução de 50% do IVA suportado com gasolina e a exclusão do direito à dedução do IVA do gasóleo. Ainda a este respeito, aplaudimos, naturalmente, o direito à dedução de 100% do IVA suportado na aquisição, fabrico ou importação, locação e transformação em viaturas elétricas ou híbridas *plug-in*, e de 50% para viaturas movidas a GPL ou GNV, cujo v. aq.  $\leq$  limites definidos na portaria a que se refere a al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC. Não obstante, defendemos o alargamento do direito à dedução do IVA aos demais encargos suportados, como p.ex., a energia utilizada no carregamento de veículos elétricos.

**QR (F) TA vs. IVA viat. CIR**

#### **4.4.2. Incidência de vários impostos sobre a mesma realidade**

É inegável que as viaturas são alvo de tributação excessiva em Portugal. Para além do imposto automóvel (IA), que atinge valores astronómicos, o IVA, também, incide sobre o v.aq., e sobre o IA, inclusive, consubstanciando-se, na prática, numa incidência de um imposto sobre outro imposto, cuja constitucionalidade se tem vindo a discutir. Relativamente à sua utilização, há lugar, anualmente, ao pagamento do imposto único de circulação (IUC). Também nas VLP, assim como nas VLM N-1, dos SP de IRC, sobre os referidos impostos, incidem, ainda, as taxas de TA. Como se tal não bastasse, as depreciações praticadas, relativas a VLP com v.aq.  $>$  limite legal, fixado pela portaria n.º 467/2010, de 7/7, não são aceites fiscalmente, sendo, ainda, alvo de TA. É, de facto, um exagero, mas as penalizações fiscais não se ficam por aqui. Através da circular n.º 6/2011 da DSIRC, é fixado um limite para a aceitação das mvf dedutíveis, pelo que, a parte não dedutível, deverá ser acrescida ao lucro tributável. Importa notar que, para além de suportado o IVA, na aquisição de VLP e das VLM N1, dos SP de IRC, e de,

sobre este, incidir, também, o IA e a TA, é, ainda, excluído o direito à dedução do IVA, quando qualificadas como viaturas de turismo. Impera sublinhar, no entanto, que o exposto não é válido para todas as viaturas. Como exemplo, assinalamos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, os quais beneficiam do direito à dedução integral do IVA suportado com a sua aquisição, etc., da exclusão das taxas de TA, etc.

Estando nós, na Era da Globalização, i.e., em concorrência direta com empresas de outros EM, onde as legislações, na sua maioria, são, amplamente, mais favoráveis, obviamente, perdemos competitividade, também, neste domínio.

Como refere Xavier de Basto *“muitos, se não mesmo a maioria, dos impostos só conhecem a face antipática (existirá outra?) que os contribuintes, que somos todos, esmagadoramente lhes atribuem.”* Com efeito, a política fiscal deveria provar o contrário, constituindo a problemática, em análise, uma boa oportunidade para o fazer.

#### **4.4.3. Alargamento da base tributável e agravamento das taxas de TA**

Efetivamente, as taxas de TA, incidentes sobre as viaturas, têm vindo a sofrer agravamentos sucessivos, especialmente desde 2011, verificando-se, também, o alargamento considerável da base tributável.

A RIRC/2014, para além de introduzir um agravamento das taxas de TA sobre as VLP, **QR (B) TA viat. CIR**, consagrou que, as mesmas deixam de estar indexadas ao ano de aquisição, nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, o qual remete para os limites previstos na Portaria 467/2010, de 7/7. Ou seja, para efeito de determinação das taxas de TA, deixa de ser relevante o ano de aquisição das viaturas, resultando, em muitos casos, num significativo agravamento tributário. Com efeito, a partir de 2014, uma VLP com v. aq. de 40.000€, adquirida, em 1999, por SP de IRC, passa a ser alvo de uma tx de TA de 35% (lucro tributável) ou de 45% (prejuízo fiscal), ao invés de 20% (lucro tributável) ou de 30% (prejuízo fiscal). Por outro lado, a LOE/2014 deliberou o abandono da indexação dos níveis homologados de CO2 e do tipo de combustível às taxas de TA incidentes sobre as VLP dos SP de IRS, agravando, ainda, as respetivas taxas de TA. **QR (B) TA viat. CIR**. A Lei n.º 82-C/2014, de 31/12, para além de introduzir diversas alterações ao CIRC, protagonizou um aumento da base tributável, a partir de 1 de janeiro de 2015, passando as VLM-N1, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7º do CISV, a ser objeto de TA, em sede de IRC. **QR (B) TA viat. CIR**

#### **4.4.4. Agravamento das taxas de TA em caso de prejuízo fiscal em IRC**

Conforme referido, a LOE/2011 foi responsável pela introdução do agravamento, das taxas de TA, em dez pontos percentuais (exceto, até 31.12.2016, quanto às ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, nos termos da al. h) do n.º 1 do art.º 23º-A do CIRC), quando obtido prejuízo fiscal, no período económico a que os factos tributários respeitam. Penalização essa que, incompreensivelmente, não se encontra prevista para os SP de IRS. Por conseguinte, os SP de IRC deverão ter em consideração tal facto, nomeadamente, no que respeita à tomada de decisão quanto à aquisição de VLP através da empresa. A título de exemplo, chamamos à atenção para as VLP com v. aq. > 35.000€, cujos encargos são alvo de TA à tx de 35%, quando aferido lucro tributável, e de 45%, em caso de prejuízo fiscal. Manifestamos, uma vez mais, discordância face à ausência de racionalidade nos CIR, em matéria de TA, pelo que deveria imperar o princípio da neutralidade fiscal, sendo inadmissível a previsão de tratamentos fiscais divergentes em função da natureza jurídico-tributária do SP. **QR (A) TA CIR**

#### **4.4.5. Incidência de TA sobre as depreciações praticadas em sede de IRC**

Como, também, já tivemos oportunidade de mencionar, em sede de IRS, a TA incide apenas sobre os encargos dedutíveis inerentes às VLP (73º/2 CIRS), ao invés da Tributação das Sociedades, cuja incidência de TA se verifica em todos os encargos suportados, independentemente da possibilidade da sua dedução, como demanda o n.º 3 do art.º 88º do CIRC. Tal disposição, foi implementada no SFP, pela LOE/2011, sendo que, antes da sua vigência, apenas eram tributados autonomamente os encargos dedutíveis em ambos os CIR. Cumpre-nos salientar que, enquanto no IRS, apenas são alvo de TA as depreciações fiscalmente aceites, em IRC, a TA incide sobre as depreciações praticadas, i.e., sobre as depreciações contabilísticas. Conclui-se, portanto, que a empresa é duplamente penalizada, sob o ponto de vista fiscal, pois, para além da taxa de TA incidir sobre a depreciação praticada, o excedente ao limite legal, fixado pela portaria n.º 467/2010, de 7/7, é acrescido ao lucro tributável, apurado no respetivo período económico. Importa, ainda, assinalar que a supracitada portaria foi alterada, no âmbito da Reforma de Fiscalidade Verde (Lei 82-D/2014, de 31/12), sendo introduzidos novos limites para os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, para os híbridos *plug-in*, assim como para os movidos a GPL e GNV. **Caso Prático n.º 3**

#### **4.4.6. Limitação à dedução da menos-valia fiscal das VLP**

A Circular n.º 6/2011, divulgada pela DSIRC, pronuncia-se, entre outras questões, sobre as depreciações a considerar no cálculo das mais e menos-valias fiscais das VLP, assim como relativamente aos limites à dedução das mvf. Com efeito, sempre que, da alienação de VLP com v.aq. > limite legal, consagrado na portaria n.º 467/2010, de 7/7, resulte uma mvf, impera determinar a parte dedutível. Por conseguinte, deverá ser acrescida, ao lucro tributável, a mvf não dedutível, de forma autónoma, no campo 752 do Q.07 da mod.22/IRC, do respetivo período económico. Considera-se, portanto, justificável a introdução desta medida anti-abuso, dado que, a mesma, visa impedir que as mvf apuradas, normalmente, nas alienações de VLP topo de gama, sejam deduzidas indevidamente. O esclarecimento administrativo da AT surge após a previsão de uma norma controversa, a qual carecia de clarificação prática. Referimo-nos, pois, à não dedutibilidade das menos-valias resultantes da realização de VLP, exceto na parte correspondente ao valor fiscalmente depreciable, nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, a qual se encontra, atualmente, prevista na redação da al. l) do n.º 1 do art.º 23º-A do referido Código. Não obstante, manifestamos, uma vez mais, discordância sobre a forma como este esclarecimento, à semelhança de muitos outros, é prestado, ou seja, através da publicação de instruções administrativas, pelos serviços da AT. Somos, portanto, apologistas que a previsão legal das normais fiscais devem efetivar-se com transparência, pelo que a aclaração desta matéria deveria constar expressamente no respetivo normativo, ou seja, no CIRC, ao invés da circular em questão. Como é evidente, a letra da Lei impera face à instrução administrativa, pelo que o tratamento fiscal a adotar, relativamente a esta realidade, deverá ser o consagrado no CIRC. Com efeito, questiona-se quais as consequências fiscais advenientes à desconsideração prática do teor da supracitada circular.

## **4.5. Aspetos contabilísticos e fiscais a atentar**

### **4.5.1. Ano e valor de aquisição**

De acordo com a redação do n.º 10 do art.º 12º da Lei n.º 2/2014, de 16/1, responsável pela publicação da Reforma do IRC, 2014 é o primeiro período económico em que vigoram diferentes limites para a determinação das taxas de TA e para o cálculo das depreciações, fiscalmente aceites, das VLP. Não obstante subsistir a importância do valor de aquisição das VLP, para ambos os limites, quer para os previstos no art.º 88º/3 do CIRC, responsáveis pela determinação das taxas de TA, quer para os constantes da Portaria n.º 467/2010, de 7/7, os quais fixam as depreciações praticadas aceites fiscalmente, o mesmo, não se pode afirmar, relativamente ao ano de aquisição. Em suma, desde 1 de janeiro de 2014 que, para efeitos da aplicação das taxas de TA, importa apenas atentar ao v. aq. das VLP, sendo que, para efeitos dos limites fixados, para as depreciações fiscalmente aceites, continuam a relevar o valor e o ano de aquisição.

**QR (B) TA viat. CIR e QR (H) Limites às depreciações aceites fiscalmente**

### **4.5.2. Particularidades no cálculo das mais e menos-valias fiscais das VLP**

Conforme consagrado no art.º 46º/2 do CIRC, para efeitos de determinação das mais e menos-valias fiscais, são utilizadas, na respetiva fórmula de cálculo, as depreciações fiscalmente aceites. Por outro lado, como é evidente, são consideradas as depreciações praticadas, para efeitos do cálculo das mais e menos-valias contabilísticas. O problema coloca-se aquando da determinação das mais e menos-valias fiscais das VLP, tendo sido “clarificados”, na Circular n.º 6/2011 da DSIRC, os procedimentos a adotar nestas circunstâncias. Enquanto nas VLP com v. aq. inferior ao limite legal, previsto na portaria n.º 467/2010, de 7/7, as mais e menos-valias fiscais são determinadas através da regra geral, prevista no art.º 46º/2 do CIRC, considerando-se as depreciações fiscalmente aceites, no caso das VLP com v.aq. > ao referido limite, tal não se verifica, devendo utilizar-se as depreciações praticadas. Porém, quando o coeficiente de desvalorização da moeda é unitário (1), as mais e menos-valias contabilísticas são, precisamente, iguais às mais e menos-valias fiscais, independentemente do v. aq. das VLP ser inferior, ou superior, aos limites fixados pela referida portaria. Ademais, como já tivemos oportunidade de referir, se obtida mvf através da alienação de VLP com v.aq. > limite legal, deverá ser calculada a mvf dedutível, de modo a que o remanescente, i.e.,

a mvf não dedutível, seja acrescido ao lucro tributável. Não obstante o exposto, cumpre-nos assinalar a fragilidade legal do entendimento previsto no ponto 32.1 da Circular n.º 6/2011 da DSIRC, pelo facto de o art.º 46º/2 do CIRC prever expressamente “*depreciações e amortizações fiscalmente aceites*”. **Caso Prático n.º 4**

#### **4.5.3. Incidência de TA sobre VLM-N1 em sede de IRC**

A Lei n.º 82-C/2014, de 31/12, é responsável pelo alargamento da base tributável das TA, em sede de IRC, às VLM, ainda que de forma pouco clara, tendo acrescentado, à redação do n.º 3 do art.º 88º do CIRC, o seguinte: “*viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7º do Código do Imposto sobre Veículos.*”. A referida alteração, gerou muita confusão, e preocupação, quanto à sua aplicação prática. Por conseguinte, com vista ao pleno esclarecimento das dúvidas suscitadas, foi publicada a iv – proc. n.º 750/2015, por despacho, de 17/4, da Diretora-Geral da AT. A ficha doutrinária clarifica, portanto, que a TA incide apenas sobre as VLM tributadas às taxas normais de ISV, ou seja, as previstas na tabela A do n.º 1 do art.º 7º do CISV. Assim, desde o dia 1 de janeiro de 2015, são objeto de TA, em sede de IRC, as viaturas homologadas, pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P., como VLM-N1. Ainda que tais veículos sejam concebidos para o transporte de mercadorias, com massa máxima  $\leq 3,5t$ , certo é que possuem características similares às VLP, nomeadamente, quanto à carroçaria e lotação de 4 ou 5 lugares, motivo pelo qual são tributados à tx normal da tabela A do CISV. Por outras palavras, atualmente, as VLM-N1 são objeto de TA, em sede de IRC. A identificação das referidas VLM, alvo de TA, parece-nos pacífica, quando adquiridas em estado novo, a partir de 1 de janeiro de 2015, sendo fácil a determinação da tx de ISV liquidada. Complicado será, no entanto, aferir a tx aplicável às viaturas adquiridas em estado de uso, assim como às frotas, integrantes nos balanços em períodos anteriores. Sugere-se, portanto, a utilização do simulador ISV, disponível no Portal dos Serviços Aduaneiros da AT, onde é possível categorizar as viaturas, assim como determinar as respetivas taxas de ISV aplicáveis. **QR (B) TA viat. CIR**

## **4.6. Instrumentos disponíveis para atenuação ou dissipação da TA**

### **4.6.1. O valor de aquisição**

Como já tivemos oportunidade de mencionar, o v. aq. das VLP, assim como das VLM-N1, em IRC, é fundamental, quer para efeitos da aplicação das taxas de TA, previstas nos artigos 88º/3 do CIRC e 73º/2 do CIRS, quer para a determinação das depreciações aceites fiscalmente, cujos limites constam da Portaria n.º 467/2010, de 7/7. Parece legítimo afirmar-se que o v. aq. é um dos instrumentos disponíveis para atenuar a TA incidente sobre esta realidade. De modo a confirmar tal premissa, basta atentar às diferentes taxas de TA incidentes sobre as VLP, assim como sobre as VLM-N1, em IRC, previstas no 73º/2 do CIRS e no 88º/3 do CIRC, respetivamente. Ou seja, se determinado SP de IRC adquirir uma VLP com v. aq. < 25.000€, a tx de TA será de 10%, se optar por uma VLP com v. aq. < 35.000€ e ≥ 25.000€, a tx de TA será de 27,5%, e, se adquirir VLP com v. aq. > 35.000€, a tx de TA será de 35%. Do mesmo modo, mas com taxas de TA mais reduzidas, se determinado ENI adquirir VLP com v. aq. < 20.000€, a tx de TA será de 10%, no entanto, se optar por VLP com v. aq. ≥ 20.000€, a tx de TA será de 20%. Em suma, importa atentar ao v. aq. das VLP, e das VLM-N1 em IRC, antes da tomada de decisão, fulcral na determinação da tx de TA e da depreciação aceite fiscalmente.

### **4.6.2. O tipo de viatura**

É dado adquirido que as VLP, assim como as VLM-N1, em IRC, são alvo de TA, com exceção dos veículos movidos exclusivamente a energia elétrica. Certo é, também, que, no âmbito da Reforma da Fiscalidade Verde, em vigor desde 1 de janeiro de 2015, foram introduzidas taxas de TA reduzidas para determinadas viaturas. Em IRC, foram aditados os números 17 e 18 ao art.º 88º do CIRC, determinando o n.º 17 que, para as VLP híbridas *plug-in*, as taxas, referidas nas al. a), b) e c) do n.º 3, passam a ser de 5%, 10% e 17,5%, respetivamente. Por sua vez, o n.º 18, consagra que, no caso das VLP movidas a GPL ou GNV, as taxas, previstas nas al. a), b) e c) do n.º 3, passam a ser de 7,5%, 15% e 27,5%, respetivamente. Ainda que de modo não, plenamente, harmonizado, sendo certo que tal apenas seria possível se as taxas normais de TA, para as VLP e VLM-N1, fossem iguais, em ambos os CIR, a Fiscalidade Verde introduziu, também, taxas de TA reduzidas, para os SP de IRS, adiantando os números 10 e 11

ao art.º 73º do CIRS. Por conseguinte, a redação do n.º 10 demanda que, no caso das VLP híbridas *plug-in*, as taxas, previstas nas al. a) e b) do n.º 2, passam a ser de 5%, 10%, respetivamente. O n.º 11, por seu turno, prevê que, para as VLP movidas a GPL ou GNV, as taxas, fixadas nas al. a) e b) do n.º 2, passam a ser de 7,5%, 15%, respetivamente. Com efeito, é possível afirmar-se que o tipo de viatura constitui, também, um instrumento disponível para atenuar a carga fiscal, protagonizada pela TA, em ambos CIR.

#### **4.6.3. O período de vida útil**

De acordo com o art.º 31º/1 do CIRC, no método da linha reta, o qual deve ser adotado, regra geral, a quota anual de depreciação aceite fiscalmente, no período de tributação, é determinada em função das taxas de depreciação praticadas, previstas no DR n.º 25/2009, de 14/9. Importa notar que as taxas de depreciação e amortização, consagradas no referido DR, correspondem às taxas máximas. Não obstante, segundo o art.º 3º do citado DR, referente ao período de vida útil, é admissível, para efeitos fiscais, a utilização de quotas mínimas de amortização e depreciação, as quais correspondem, precisamente, a metade das taxas máximas. Tendo em conta que o período de vida útil, de um elemento do ativo depreciable, ou amortizável, corresponde ao período temporal em que tal bem gera benefícios económicos para a empresa, e que, no caso das viaturas, é aceite fiscalmente como vida útil estimada mínima quatro anos e máxima oito, as taxas de depreciação aplicáveis poderão oscilar entre os 12,5% e 25%. Como é evidente, incidindo as taxas de TA sobre as depreciações praticadas, em sede de IRC, quanto menor estas forem, menor será, também, a respetiva TA a liquidar em cada período económico de vida útil das VLP ou VLM-N1. A vantagem fiscal, obtida a partir da aplicação da taxa de depreciação mínima, é ainda mais significativa nas VLP com v. aq. superior aos limites previstos na Portaria n.º 467/2010, de 7/7, pelo facto de o montante a crescer, correspondente à depreciação praticada não aceite fiscalmente, ser menor. Relembramos que a não-aceitação como gasto fiscal das depreciações das VLP, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao v. aq. ou ao valor revalorizado excedente aos limites, previstos na referida portaria, encontra-se prevista na al. e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, assim como no art.º 11º do DR 25/2009, de 14/9. Com efeito, conclui-se que a adoção da tx de depreciação mínima (12,5%), ao invés da tx máxima (25%), determina vantagens fiscais meramente temporais, dado que, a final, a TA global e o montante acrescido ao lucro tributável são exatamente os mesmos. Todavia, não poderia deixar de se assinalar este instrumento para atenuação do montante da TA a liquidar anualmente, assim como

para redução do montante a acrescer ao lucro tributável em cada período de tributação, possibilitando, deste modo, a diluição, no tempo, do esforço financeiro.

#### **4.6.4. O reconhecimento do valor residual**

Da leitura da NCRF 7 e do §7 da NCRF-PE parece resultar que o não reconhecimento, na CTB, do valor residual, nomeadamente das viaturas, configura um erro contabilístico. Se atentarmos ao §51 da NCRF7 e ao §7.17 da NCRF-PE, depreendemos que o valor residual e a vida útil, de cada ativo, devem ser revistos, pelo menos, no final de cada período económico. Por seu turno, o §53 da NCRF7, demanda que a quantia depreciável de um ativo é determinada após dedução do valor residual. Todavia, verifica-se que a NC-ME é omissa a tal figura. Com efeito, não é justificável a ausência de reconhecimento, na CTB, do valor residual das viaturas, dada a possibilidade da sua determinação, com fiabilidade, através da consulta do mercado ativo de comercialização de automóveis usados. Todavia, tal prática, não se verifica na generalidade das empresas. Efetivamente, o seu reconhecimento, no caso de VLP com v.aq. > limite legal, previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7/7, pode traduzir-se em vantagens fiscais, bastante significativas:

- i) Redução da TA, em face da diminuição das depreciações praticadas; e
- ii) Redução da depreciação não aceite fiscalmente como gasto, correspondente ao excedente do limite legal, previsto na supracitada portaria, por força da alínea e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, cujo montante deverá ser acrescido no campo 719 do Q.07 da mod.22/IRC.

Todavia, as vantagens fiscais enunciadas não se verificam nos contratos de *renting*, cfr. iv proc. 2011004399 e respetivo esclarecimento, iv proc. 2012003690.

Importa notar que o reconhecimento do valor residual não reduz as taxas de TA, uma vez que, as mesmas, são fixadas em função do v. aq. das viaturas. Diminui, sim, a base de incidência das taxas de TA, através da redução das depreciações praticadas, em IRC, e, das depreciações dedutíveis, em sede de IRS.

Como é evidente, a adoção da taxa de depreciação mínima, correspondente a metade da respetiva taxa máxima, resulta num aumento das vantagens fiscais assinaladas. Não obstante a TA incidir sobre as depreciações praticadas, em IRC, ao invés de tributar

apenas as depreciações aceites fiscalmente, como sucede em IRS, o valor depreciável será menor se reconhecido o valor residual, dado que, cfr. previsto na al. b) do n.º 2 do art.º 31º do CIRC e na al. b) do n.º 5 do art.º 2º do DR n.º 25/2009, de 14/9, para efeitos de determinação do valor depreciável, deduz-se o valor residual. Com efeito, conclui-se que a adoção da taxa de depreciação mínima (12,5%) ao invés da máxima (25%) determina uma vantagem fiscal, meramente temporal, i.e., a TA global e o montante acrescido ao lucro tributável são exatamente os mesmos, a final.

Por seu turno, o reconhecimento, na CTB, do valor residual, das VLP, produz vantagens bem mais significativas, cfr. demonstração prática na parte final do presente trabalho, **Caso Prático n.º 4**. Porém, o reconhecimento, na CTB, do valor residual das VLP não produz somente vantagens fiscais. Importa, pois, sublinhar que podem derivar, simultaneamente, desvantagens fiscais, aquando da determinação das mais ou menos-valias fiscais, nomeadamente, em face da sua alienação:

i) Aumento da mais-valia fiscal apurada. Atendendo à disposição da al. b) do n.º 2 do art.º 31º do CIRC, a qual prevê a possibilidade de dedução do valor residual na determinação das depreciações fiscalmente aceites, sendo estas inferiores às que seriam em caso de não reconhecimento do valor residual, verifica-se, portanto, um agravamento na mais-valia fiscal obtida, traduzindo-se, na prática, numa desvantagem fiscal;

ii) Aumento da menos-valia fiscal não dedutível, a qual deverá ser acrescida no campo 752 do Q.07 da mod.22/IRC. Conforme referido, o reconhecimento do valor residual determina, igualmente, uma diminuição das depreciações praticadas, as quais são consideradas para efeitos do cálculo das mais e menos-valias fiscais das VLP com v.aq. > limite legal. Com efeito, sendo apurada uma mvf superior àquela que seria determinada no caso do não reconhecimento do valor residual, o montante correspondente à mvf não dedutível será maior: desvantagem fiscal. **Caso Prático n.º 6**

Os problemas surgem, também, quando a VLP continua afeta à atividade empresarial, gerando benefícios económicos futuros, após o período correspondente à última depreciação, restando, por isso, apenas, o valor residual reconhecido na CTB. Ora, atendendo ao facto que o último ano de depreciação foi referência para determinação do valor residual reconhecido na CTB, e, tendo em conta, também, que o mesmo deve ser revisto, pelo facto de o último ano de utilização ser posterior

àquele a partir do qual o valor residual foi determinado, urge responder às seguintes questões:

i) O que deve ser feito a nível contabilístico?

Deverá reconhecer-se uma alteração à estimativa contabilística do valor residual, produzindo apenas efeitos prospetivos, cfr. disposto nos §§27 a §§31 da NCRF 4, §§6.8 a §§6.10 da NCRF-PE e §§6.6. a §§6.8. da NCM.

ii) E do ponto de vista fiscal, qual o tratamento adequado?

Tendo em conta que a TA foi calculada com base num valor depreciável inferior ao real, dado que o mesmo foi calculado a partir de um valor residual superior ao efetivo, deverão ser submetidas declarações mod.22 de substituição, relativamente a cada período económico da vida útil da VLP, devendo ser efetuado, simultaneamente, o pagamento do IRC que deixou de ser pago (não apenas quanto à componente TA, mas também relativamente à coleta e derrama, uma vez que o montante acrescido referente ao montante de depreciação excedente do limite legal, e, por conseguinte, não aceite fiscalmente, foi inferior ao que deveria ter sido considerado)? Julgamos que não. Tais correções deverão efetuar-se, também, prospetivamente.

Por último, importa referir que não se encontra previsto qualquer impedimento ao reconhecimento do valor residual, na CTB, das VLP já integradas no património da empresa, em períodos económicos anteriores.

Com o escopo de demonstrar as vantagens e desvantagens fiscais enunciadas, incluímos, na parte final do trabalho, **Casos Práticos n.º 5 e n.º 6**, os quais deverão ser atentados.

#### **4.6.5. A compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador**

De acordo com o disposto na al. d) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, a compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, também designada por subsídio de transporte, é considerada rendimento do trabalho dependente, na parte excedente ao limite legal. Tal facto verifica-se, também, quando não reunidos os requisitos para a atribuição aos servidores do Estado, e, em relação às verbas para despesas

de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do período. O referido limite corresponde a 0,36€/km, o qual foi estabelecido pelo DL n.º 137/2010, de 28/12.

Por seu turno, o CIRC determina, na al. h) do n.º 1 do art.º 23º-A, como encargo não dedutível, para efeitos da determinação do lucro tributável, a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, não faturada a clientes, escriturada a qualquer título, sempre que a EP não 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 locais, tempo de permanência, objetivo, 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.

Quanto à TA, quer em IRC (88º/9 CIRC), quer em IRS (73º/7 CIRS), verifica-se a incidência da taxa, de 5%, sobre os encargos, suportados e dedutíveis, respetivamente, com ajudas de custo e à compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, quando não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação, em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário. O mesmo sucede relativamente aos encargos não dedutíveis, em sede de IRS, cfr. n.º 7 do art.º 73º do CIRS, quando suportados por SP que apresentem prejuízo fiscal, no período de tributação a que os mesmos respeitam. De notar que, no art.º 73º/7 CIRS, é referida, indevidamente, a al. f) do n.º 1 do art.º 42º do CIRC, pelo que deveria ser feita referência à al. h) do n.º 1 do art.º 23º-A do CIRC.

Com efeito, esta poderá ser uma solução a adotar para atenuar, ou, até mesmo, dissipar, a TA incidente sobre as VLP, ou VLM-N1, em IRC, afetas às empresas, desde que transferidas para a esfera particular dos colaboradores.

#### **4.6.6. O acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa**

Segundo o disposto no ponto 9) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, o rendimento em espécie, resultante da utilização para fins particulares, pelo trabalhador ou MOS, de viatura automóvel que gere encargos para a EP, é tributável na esfera do beneficiário, i.e., em sede de IRS, apenas, aquando a existência de acordo escrito, celebrado pelas partes, relativamente à sua imputação. Para efeito da determinação do respetivo rendimento anual,

deverá atentar-se n.º 5 do art.º 24º do CIRS, o qual prevê que o mesmo corresponde ao produto de 0,75% do valor de mercado pelo n.º de meses de utilização, reportado a 1 de janeiro do ano em causa, sendo que, antes da RIRS/2015, era considerado o v. aq. ou de produção, determinado com base nos coeficientes de desvalorização, publicados em portaria. Evidentemente que, pelo facto de se tratar de um rendimento em espécie, não há lugar a retenção na fonte, por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 99º do CIRS. Este tipo de rendimento é, ainda, objeto de contribuições para a SS, como demanda a al. s) do n.º 2 do art.º 46º do CRCSS. Porém, atendendo ao previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 46º-A do CRCSS, o qual refere que os encargos, inerentes à utilização da viatura, devem ser, integralmente, suportados pela EP, parece legítimo concluir que basta a empresa não suportar determinado encargo, p. ex.: IUC, para este rendimento não ser objeto de contribuições para a SS.

A RIRC/2014 determinou uma relevante alteração concernente à temática em análise. Referimo-nos, pois, à disposição consagrada na al. b) do n.º 6 do art.º 88º do CIRC, a qual passou a excluir de TA todos os encargos, relacionados com estas viaturas, e não apenas as depreciações, cfr. previsto até então. Tal modificação, foi introduzida, no SFP, em simultâneo com o enorme agravamento das taxas de TA, incidentes sobre as VLP, e, com a desconsideração do ano de aquisição, para efeitos de determinação da taxa de TA aplicável. Com estas medidas, parece-nos evidente que o legislador visa incentivar a tributação das viaturas, afetas às empresas, alvo de TA, face à incerteza da sua real utilização, como rendimento do trabalho dependente do respetivo beneficiário.

Entendemos, portanto, que a opção da celebração de acordo escrito, referente à utilização pessoal de viatura da empresa, tem particular interesse para as VLP, assim como para as VLM-N1, dos SP de IRC, com v.aq. mais elevados. Não obstante, importa salientar que a análise deverá efetuar-se casuisticamente, devendo aferir-se, antes de mais, qual o agravamento do imposto, em sede de IRS, nomeadamente, aquele que deriva do, eventual, enquadramento no escalão de tributação superior. Importa, ainda, sublinhar que, em IRS, a opção pela celebração do acordo escrito não é tão interessante, como em IRC, dado que, com este mecanismo, apenas, deixam de ser alvo de TA, as depreciações das viaturas, cfr. disposto no n.º 3 do art.º 73º do CIRS. Como já tivemos oportunidade de referir, estamos perante mais um caso da ausência

de racionalidade, em matéria de TA, nos CIR, o que é de lamentar, naturalmente.  
**QR (G) TA viat. acordo escrito CIR. Caso Prático n.º 7.**

#### **4.6.7. O contrato de comodato**

A celebração de um contrato de comodato para utilização, por parte da empresa, de viatura particular, MOE ou trabalhador, parece ser o instrumento mais interessante para atenuar, ou dissipar, a TA sobre as VLP, assim como sobre as VLM-N1, em IRC. Conforme consagrado no art.º 1129º do Código Civil, comodato é um contrato gratuito, em que uma das partes entrega à outra, determinada coisa, móvel ou imóvel, para que esta se sirva dela, com a obrigação de a restituir. Ora, não sendo a viatura propriedade da empresa, a mesma, não poderá ser reconhecida, evidentemente, como AFT, e, por conseguinte, não poderá ser depreciable, contabilística e fiscalmente. Com efeito, tendo em conta que a maior expressão das TA nas viaturas respeita, grosso modo, às depreciações, através da utilização deste instrumento, é possível atenuar, substancialmente ou até mesmo dissipar (em caso de inutilização, p.ex.), a TA a liquidar. Conclui-se, portanto, que as taxas de TA incidem, apenas, sobre os encargos suportados e reconhecidos na CTB pela empresa, cfr. previsto, aliás, regra geral. A este respeito, importa atentar às informações vinculativas relativas aos proc. n.º 6067/09 e n.º 6070/09, em que a AT admite, em ambas, a aceitação fiscal dos encargos suportados com a reparação e conservação das viaturas, sendo mais abrangente a segunda ficha doutrinária, nomeadamente, combustíveis e seguros, com exceção das depreciações e rendas (leasing e renting). Concordamos, cabalmente, com o conteúdo de tais instruções administrativas, sendo certo que, não seria necessário, a AT, pronunciar-se quanto aos encargos suportados com a reparação e conservação das viaturas neste regime, visto que, uma das principais obrigações do comodatário, é, precisamente, guardar e conservar a coisa emprestada, consubstanciando, tal facto, na salvaguarda da sua aceitação fiscal. Quanto à taxa de TA, a aplicar, consideramos que deverá ser determinada face ao valor de mercado da viatura, cfr. previsto no n.º 5 do art.º 24º do CIRS, para a determinação do rendimento proveniente da utilização pessoal de viatura da empresa, mediante acordo escrito. Contudo, impera atentar às situações em que tais operações são realizadas entre entidades com relações especiais, nomeadamente, a alienação de viatura de sociedade unipessoal por quotas ao sócio único, e, conseqüente, celebração de contrato de comodato. Juridicamente, tal operação, parece viável, pelo facto de se encontrar prevista, no art.º 270º-F do CSC, a possibilidade de celebração de contrato entre o sócio e a respetiva sociedade unipessoal.

No âmbito deste exemplo prático, será admissível, ainda, a não cobrança de juros, devidos nos empréstimos concedidos pela empresa aos sócios/acionistas, pelo facto de estes cederem, a título gratuito, ulteriormente, à aquisição, a utilização da viatura por parte da empresa? E o pagamento em prestações do valor da viatura, será, também, legítimo, neste caso? Entendemos que, ambas as situações, são possíveis, desde que celebrados, e cumpridos, os contratos de mútuo comercial e de comodato. Contudo, importa não olvidar as normas anti-abuso, previstas para os preços de transferência, consagradas nos artigos 63º e 138º do CIRC.

Consideramos pertinente, também, enaltecer que, o comodato, configura uma operação sujeita a IVA, à tx normal, por força do disposto da al. b) do n.º 2 do art.º 4º do CIVA, sempre que, o comodante, seja SP de IVA.

Importa, ainda, sublinhar que, não há lugar a Imposto do Selo, pelo facto de a verba 5 do TGIS, norma em questão, ter sido revogada, pela LOE/2009, a qual previa a incidência da taxa, de 0,8%, sobre o valor do comodato, cfr. estabelecido pela IVE 8037 – proc. 2014003374. Por último, consideramos interessante relembrar que, o Imposto do Selo foi criado, em 1960, como imposto extraordinário. Tendo em conta que, ainda, vigora atualmente, conclui-se que sofreu uma mutação, de imposto extraordinário para imposto ordinário, tal como sucedeu com o IEADE e a TA. Face ao exposto, julgamos discutível suscitar a legalidade de ambos tributos. **Caso Prático n.º 8**

#### **4.6.8. O regime jurídico-tributário**

Conforme mencionado, verifica-se ausência de racionalidade no tratamento das TA nos CIR, o que não é, de todo, aceitável num Estado de Direito. De facto, constata-se a previsão de um regime de TA mais penalizador na tributação das sociedades, especialmente, em relação às viaturas. Contrariamente ao que sucede em IRS, em que a TA das VLP, despesas de representação, ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP, incide apenas sobre os encargos dedutíveis, em sede de IRC, são tributados autonomamente todos os encargos suportados. Com efeito, enquanto no IRS, a TA incide apenas sobre as depreciações fiscalmente aceites, em IRC, são as depreciações praticadas o alvo da incidência. Outro aspeto que contribui para a oneração fiscal dos SP de IRC, no que respeita à TA, tem que ver com o agravamento, em dez pontos percentuais, das taxas de TA, quando obtido prejuízo

fiscal, no período económico a que os factos tributários respeitam. No entanto, tal penalização, não se verifica em sede de IRS. Relativamente às taxas de TA, incidentes sobre as VLP, constata-se que, as mesmas, são mais acentuadas no normativo CIRC, do que no CIRS. Para efeitos de IRS, as VLP com v. aq. < 20.000€, são alvo de uma tx de TA de 10%, e, sobre as viaturas com v. aq. igual ou superior a tal limite, incide uma tx de TA de 20%. Em IRC, está prevista uma tx de 10%, para as VLP com v. aq. < 25.000€, uma tx de 27,5%, para as VLP com v. aq. ≥ 25.000€ e < 35.000€, e, ainda, uma tx de 35%, para as VLP com v. aq. ≥ €35.000,00. Por último, importa referir que, atualmente, são, também, objeto de TA, em sede de IRC, as VLM-N1.

Hoje em dia, raros são os ENI enquadrados no regime de CTB organizada, sendo certo que, o seu número, não tenderá a aumentar, certamente, com o propósito de, única e exclusivamente, evitar o gravoso regime de TA, previsto no CIRC. Todavia, não poderíamos deixar de assinalar a existência deste instrumento para atenuar a TA incidente sobre as viaturas.

Não olvidar, contudo, a possibilidade de enquadramento nos RST, previstos em ambos os CIR, os quais usufruem de um regime de TA mais favorável.

## CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, CONSIDERAÇÕES E DESAFIOS

A concretização da definição de VA permanece distante no horizonte, desde logo, pela dificuldade na distinção entre remunerações acessórias, atribuídas sob a forma pecuniária ou em espécie, objeto de tributação e as isentas, regalias sociais e outras importâncias pagas pelas EP aos seus colaboradores. Não obstante, é possível enumerar características transversais ao universo desta realidade:

- i) Benefícios para o trabalhador;
- ii) Encargos, diretos ou indiretos, para o empregador;
- iii) Vantagens fiscais para ambas as partes;
- iv) Práticas correntes nos diversos setores de atividade, públicos e privados.

O regime de tributação das VA, adotado pela maioria dos EM da OCDE, incide sobre o beneficiário, sendo tais encargos, por norma, dedutíveis para efeito do apuramento do lucro tributável do empregador. Portugal, tal como a Austrália e a NZ, representam exceções à regra, pelo facto de conceberem um sistema dual, tributando sempre que possível o beneficiário, e, quando difícil identifica-lo com fiabilidade, é a própria EP o alvo da tributação (no caso português, inicialmente: IEADE; posterior e atualmente: TA). Cumpre, ainda, assinalar que três ex-colónias (Angola, Cabo Verde e Moçambique), “importaram” o regime TA vigente no SFP, com as necessárias particularidades.

Constituem motivações, para a criação deste regime de tributação alternativo, a dificuldade na identificação do beneficiário, a avaliação e fiscalização das VA, a aferição da real afetação dos respetivos encargos reconhecidos, contabilisticamente, pelas empresas (uso pessoal vs. empresarial), bem como os avultados encargos administrativos suportados pela AT. No âmbito da avaliação, é fundamental identificar quais as VA alvo de tributação, dado que, algumas delas, revestem carácter capital no plano social, substituindo, por vezes, a própria intervenção do Estado.

É possível afirmar-se que quanto maior for a tributação do rendimento, maior será a procura de esquemas de planeamento fiscal para reduzir, ou dissipar, impostos, constituindo o mecanismo das VA uma solução deveras interessante. Com efeito, urge a redução das taxas de tributação do rendimento pessoal e o alargamento da base tributável,

pois, deste modo, será possível desincentivar tais práticas de fraude e evasões fiscais, assim como concretizar um sistema fiscal mais justo e eficaz, na senda da equidade horizontal e vertical. Ademais, é evidente a prossecução desta estratégia, por grande parte dos EM da OCDE, desde a reforma fiscal iniciada na década de 80.

As TA, propriamente ditas, foram introduzidas no SFP em 1990, apesar da sua criação remontar ao ano de 1983, ainda durante a vigência do CCI, sob a forma de IEADE.

As TA visam, portanto, desincentivar (norma anti abuso) a atribuição de VA menos onerosas, fiscalmente, a distribuição camuflada de lucros e o reconhecimento contabilístico de despesas suscetíveis de afetação ao uso pessoal ou ilegítimas à prossecução das atividades económicas ou estatutárias. A incidência de taxas de TA, sobre determinadas realidades, assenta na presunção do nexó parcial de empresarialidade das despesas, grosso modo, não estando em causa a presunção de rendimentos, mas antes a sua ficção, não só, por esta não se encontrar, claramente, prevista na lei, mas também, pelo facto de serem visados rendimentos de terceiros, ao invés do SP dos factos tributários. A falta de transparência fiscal declarativa, protagonizada pelos SP, sustenta a opção da tributação da EP, ao invés do beneficiário, mesmo quando obtido prejuízo fiscal.

À luz da legislação vigente, a TA é caracterizada como imposto direto, real e de obrigação única. Todavia, apenas concordamos com a sua qualificação como imposto instantâneo. No concernente às restantes duas vertentes, defendemos a sua classificação como figura tributária híbrida, dado que, por um lado, a TA tributa formalmente despesas (imposto indireto) e materialmente rendimentos (imposto direto) de terceiros (substituição tributária), por outro, a TA afigura-se como elemento de tributação real num imposto “puramente” pessoal (IRS).

Não obstante a TA se caracterizar como uma entorse ao princípio de tributação do rendimento pelo lucro real, a sua legalidade parece estar salvaguardada pela CRP. Por outro lado, tendo em conta que não reúne as características do IVA, e, por conseguinte, não é qualificada como imposto sobre o VN, a jurisprudência valida a sua compatibilidade com o Direito Comunitário. Todavia, importará aferir, seguramente, a legalidade da mutação do IEADE, imposto extraordinário, em TA, imposto ordinário.

Incompreensível é, também, a divergência de tratamento das TA nos CIR, sendo o regime previsto em IRC, regra geral, mais penalizador. À luz dos princípios da equidade e neutralidade fiscal, entendemos que tal irracionalidade infere de dúvida legalidade.

Como é evidente, a evolução não pressupõe, necessariamente, progresso, constituindo o fenómeno das TA a confirmação de tal premissa, mormente face ao acentuado desvio da sua essência via instrumentalização para arrecadação de receita. Efetivamente, a TA, tem permitido reduzir a tx nominal de IRC, e, simultaneamente, compensar a respetiva receita.

Quanto à localização das TA, consideramos inadequada a sua inclusão nos CIR. Sugerimos, portanto, a sua figuração em diploma autónomo, à semelhança do seu primórdio, IEADE. Entendemos que faria sentido contemplar o regime de TA numa tabela anexa aos CIR, plenamente harmonizada, sob a designação TGTACIR.

Relativamente à tipologia das TA, é possível assinalar três grupos:

- i) Encargos suportados;
- ii) Encargos dedutíveis; e
- iii) Lucros distribuídos.

Importa, ainda, evidenciar que a problemática da territorialidade foi, finalmente, esclarecida pela RIRC/2014, a qual demanda que as taxas de TA não incidem sobre encargos de EE sites fora do TN, nem sobre a atividade desenvolvida por intermediários.

Não obstante considerarmos legítima a formulação do juízo de que a realização de despesas alvo de TA se consubstancia num extraordinário encargo fiscal para os SP, julgamos que estamos, na verdade, na presença de um mito, dado que, grosso modo, a TA é repercutida ao beneficiário, no âmbito negocial do “pacote” salarial.

Entendemos que seria recomendável proceder a uma reflexão, discussão e revisão do fenómeno TA, com o intuito de instituir um regime de tributação das VA mais justo e eficaz, plenamente harmonizado, não apenas intra-CIR, como também inter CIR-IVA.

Consideramos, igualmente, pertinente lançar o desafio de utilizar a TA como imposto, verdadeiramente, ecológico, para além de norma anti-abuso. Tendo como

referência o agravamento das taxas de TA para as viaturas mais poluentes, como, também, a “*taxa*” *Robim dos Bosques*, seria interessante utilizar a TA como benefício e/ou penalização fisco-ambiental. Como exemplo, sugere-se o agravamento da TA para setores de atividade, assim como para SP que optem por re(investir) em ativos, mais poluentes. Por sua vez, os SP que adotem comportamentos, assim como re(investimentos) em ativos, mais ecológicos, poderiam usufruir de isenção, ou redução, de taxas de TA, ou, então, aproveitar, por dedução à coleta, como BF, à semelhança do que sucede, p. ex., com o DLRR, o montante pago a título de TA.

Não obstante o exposto, quer no parágrafo anterior, quer no ponto 3.3. do terceiro capítulo, importa enaltecer as recentes decisões jurisprudenciais, *CAAD - proc. n.º 384/2017-T e CAAD - proc. n.º 381/2017-T*, partilhadas pela OCC, nos dias 16 e 20 de março, respetivamente, do corrente ano. O Tribunal Arbitral, fora, uma vez mais, chamado a pronunciar-se, sobre a problemática da dedutibilidade dos PEC às TA. Com efeito, o CAAD pronunciara-se, favorável (*CAAD - proc. n.º 381/2017-T*) e desfavoravelmente (*CAAD - proc. n.º 384/2017-T*) ao SP, determinando a possibilidade, no primeiro supracitado acórdão, e, a impossibilidade, no segundo, da dedutibilidade dos PEC à componente TA da coleta de IRC. No entanto, impera atentar ao Voto de Vencido da decisão jurisprudencial *CAAD - proc. n.º 381/2017-T*, deveras fundamentado e pertinente, protagonizado pelo jurista Hélder Faustino.

É por demais evidente que o fenómeno da TA continua a gerar entendimentos díspares. Importa, pois, desenvolver esforços no sentido de clarificar a problemática em análise, com o escopo de aprimorar o SFP.

Por fim, recomendamos a introdução do critério TA, para efeitos de agravamento e redução das taxas de tributação, assim como no âmbito da sujeição ou exclusão. Apontamos, como fontes inspiradoras, o *NZ FBT guide*, o qual estabelece diversas exceções, gerais e parciais, bem como a particularidade (desconsiderando a parte final da norma, com a qual não concordamos, que define o n.º de viaturas como delimitação da sua aplicação) vigente no regime tributário cabo-verdiano, sobre os encargos suportados com viaturas, por SP cuja natureza das operações determina não sujeição de TA.

# CASOS PRÁTICOS

### **Caso Prático n.º 1: Despesas de representação (2.9. Territorialidade)**

“Aliás, a não ser assim, poderiam levantar-se vários problemas, inclusive de natureza discriminatória entre residentes. Vejamos o seguinte exemplo: as sociedades portuguesas “X” e “Y”, que se dedicam à mesma actividade, em 2010, obtiveram justamente o mesmo lucro tributável. A empresa “X” desenvolveu os seus negócios unicamente no estrangeiro, através de um EE; a empresa “Y” desenvolveu a sua actividade exclusivamente em TN. Imaginando que ambas ofereceram um cruzeiro aos seus clientes (que configura uma despesa de representação), tendo suportado, cada uma, um gasto de €50.000,00, a empresa “X” (admitindo a interpretação, já por nós recusada, que o gasto com cruzeiro imputável ao EE não estaria sujeito a TA), no final, suportaria menos imposto de €5.000,00, o que não se compreenderia<sup>322</sup> (Poderão ainda colocar-se outras questões de natureza prática. Pense-se no caso de uma empresa que suporta uma despesa de representação e imputa 40% desse encargo a um seu EE situado no estrangeiro. Será que só os restantes 60% é que estarão sujeitos a TA? Parece-nos que não. O valor total da despesa de representação constituirá encargo dedutível da empresa no seu todo, pelo que, em nossa opinião, ficará sujeito a TA).” [ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, VidaEconómica, Porto, junho, 2012]

### **Caso Prático n.º 2: Encargos com VLP (2.9. Territorialidade)**

“Os encargos inerentes à respectiva viatura (depreciações, combustíveis, seguros, reparações, etc.), apesar de territorialmente terem ocorrido noutra país, estão sujeitos a TA? Também aqui entendemos que, apesar de o CIRC não o referir expressamente, seguindo o que atrás afirmamos, estes encargos estão sujeitos a TA<sup>324</sup> [Imagine-se que em 1/4/N a sociedade portuguesa afeta uma viatura ligeira de passageiros ao seu EE situado em Espanha. Será que somente 25% da depreciação (janeiro a março) é que ficará sujeita a TA? Entendemos que não. Pelas razões já aludidas, a TA deve incidir sobre a totalidade da depreciação. Note-se, a este propósito, que poderão existir gastos que tenham um tratamento fiscal diferente nos Estados envolvidos. Será o caso, p. ex., do Estado da fonte (do EE) aceitar uma depreciação de 30%, quando o Estado da residência (Portugal) tem como limite fiscalmente dedutível, 25%. Para além da correcção fiscal que entendemos ter de se proceder, ou seja, acrescer no quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 a diferença (5%), a T.A. incidirá sobre 30% (depreciação praticada) ou só sobre 25%? A nova redacção do art.º 88º do CIRC, dada pela Lei n.º55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE/2011), dispõe que, relativamente às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, passam a ser tributadas autonomamente os “encargos efectuados ou suportados” (até então, eram tributados autonomamente somente os “encargos dedutíveis”).]” [ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, VidaEconómica, Porto, junho, 2012]

### **Caso Prático n.º 3: Incidência de TA sobre as depreciações praticadas em sede de IRC (4.4.5.)**

Se determinado SP de IRC adquirir uma VLP com valor de aquisição de 40.000€, no período económico de 2015, em que obteve lucro tributável e praticou a taxa de depreciação mínima (12,5%), as consequências fiscais são:

- » Depreciação praticada = 40.000€ x 12,5% = 5.000€
- » Depreciação aceite fiscalmente = 25.000€ x 12,5% = 3.125€
- » Montante a acrescer ao lucro tributável = 1.875€
- » TA respeitante à depreciação contabilística = 5.000€ x 35% = 1.750€

#### **Caso Prático n.º 4: Particularidades no cálculo das mais e menos-valias das VLP (4.5.2.)**

##### Pressupostos:

- » Valor de aquisição (VA) = 57.500€;
- » Ano de aquisição = 2014;
- » SP IRC com lucro tributável (LT) no período económico de 2017;
- » Taxa de TA = 35%;
- » Taxa de depreciação mínima praticada = 12,5%;
- » Valor de realização (VR) = 40.000€;
- » Ano de realização = 2017;
- » Coeficiente de desvalorização (Coef. desv.)= 1;
- » Depreciações acumuladas praticadas (DAP) =  $(57.500€/8) = 7.187,50€$ ;
- » Depreciações acumuladas aceites fiscalmente (DAAF) =  $(25.000€/8) = 3.125€$ ;
- » Valor do limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 7/7 (VL) = 25.000€;
- » Coef. desv. = 1 →  $m_{vf} = m_{vc} = VR - (VA - DAP) = -4.483,70€$ ;
- » Acrescer 5.828,80€ ao LT\_IRC/2017 =  $m_{vf}$  não aceite fiscalmente.
- » Em suma, na mod.22\_IRC/2017 deverá ser efetuado o seguinte:
  - i) Acrescer 10.312,50€ @ campo 736 =  $m_{vc}$ ;
  - ii) Deduzir 10.312,50€ @ campo 769 =  $m_{vf}$ ; e
  - iii) Acrescer 5.828,80€ @ campo 752 =  $m_{vf}$  não dedutível.

#### **Caso Prático n.º 5: Vantagens fiscais (4.6.4. O reconhecimento do valor residual)**

##### Pressupostos:

- » Valor de aquisição = 30.000€;
  - » Ano de aquisição = 2014;
  - » SP IRC com lucro tributável (LT) no período económico de 2014;
  - » Tx de TA = 27,5%;
  - » Tx de depreciação mínima praticada = 12,5%.
- 1) Não reconhecimento de valor residual:**
- » Depreciações praticadas =  $(30.000/8) = 3.750€$ ;
  - » Depreciações aceites fiscalmente =  $(25.000/8) = 3.125€$ ;
  - » Acréscimo ao LT a inscrever no campo 719 do Q.07 da mod.22/IRC = 625€;
  - » TA a liquidar anualmente = 1.031,25€.
- 2) Reconhecimento de valor residual = 5.000€:**
- » Depreciações praticadas = Depreciações aceites fiscalmente =  $[(30.000 - 5.000)/8] = 3.750€$ ;
  - » Acréscimo ao LT a inscrever no campo 719 do Q.07 da mod.22/IRC = Ø;
  - » TA a liquidar anualmente = 859,38€.

Com efeito, conclui-se que a adoção da tx de depreciação mínima (12,5%) ao invés da máxima (25%) determina uma vantagem fiscal meramente temporal, i.e., a TA global e o montante acrescido ao lucro tributável é exatamente o mesmo a final. Assim, no caso prático apresentado, se fosse adotada a tx de depreciação máxima, os montantes anuais relativos à TA e os acréscimos aos lucros tributáveis seriam precisamente o dobro dos resultantes da aplicação da tx de depreciação mínima, ou seja, 2.062,50€ e 1.250€, respetivamente, sendo certo que tal se verificaria em metade do tempo (4 anos e não 8).

Cfr. demonstração prática supra, o reconhecimento de um valor residual de 5.000€ relativamente a uma VLP com v. aq. de 30.000€, adquirida no ano de 2014, tem as seguintes consequências:

- i) Depreciações praticadas = Depreciações fiscalmente aceites = 3.750€, pelo que, deste modo, não há qualquer acréscimo ao lucro tributável;
- ii) Redução da TA anual em mais de 15%, traduzindo-se numa poupança global, a final, de, aproximadamente, 1.375€.

#### **Caso Prático n.º 6: Desvantagem fiscal = mvf não dedutível (4.6.4.)**

De seguida, demonstramos a segunda desvantagem fiscal evidenciada, referente ao aumento da mvf não dedutível, recuperando o Caso Prático n.º 4 (4.5.2.):

##### Pressupostos:

- » Valor de aquisição = 57.500€;
- » Ano de aquisição = 2014;
- » SP IRC com lucro tributável (LT) no período económico em análise;
- » Tx de TA = 35%;
- » Tx de depreciação mínima praticada = 12,5%;
- » Valor de realização = 40.000€;
- » Ano de realização = 2015;
- » Coeficiente de desvalorização = 1

##### **1) Não reconhecimento de valor residual:**

- » Depreciações acumuladas praticadas =  $(57.500/8) = 7.187,50€$ ;
  - » Depreciações acumuladas aceites fiscalmente =  $(25.000/8) = 3.125€$ ;
  - » Coef. desv. = 1 → mvf = mvc =  $(10.312,50€)$ ;
  - » VLP com v. aq. > limite legal → mvf dedutível =  $(4.483,70€)$ ;
  - » Acrescer 5.828,80€ ao LT\_IRC/2015, relativo à mvf não aceite fiscalmente.
- » Em suma, na mod.22\_IRC/2015 deverá ser efetuado o seguinte:
- i) Acrescer 10.312,50€ @ campo 736 = mvc;
  - ii) Deduzir 10.312,50€ @ campo 769 = mfv; e
  - iii) Acrescer 5.828,80€ @ campo 752 = mfv não dedutível.

##### **2) Reconhecimento de valor residual = 7.500€:**

- » Depreciações acumuladas praticadas =  $[(57.500-7.500)/8] = 6.250€$ ;
  - » Depreciações acumuladas aceites fiscalmente =  $(25.000/8) = 3.125€$ ;
  - » Coef. desv. = 1 → mvf = mvc =  $(11.250€)$ ;
  - » VLP com V. aq. > limite legal → mvf dedutível =  $(4.891,30€)$ ;
  - » Acrescer 6.358,70€ ao LT\_IRC/2015, relativo à mvf não aceite fiscalmente.
- » Em suma, na mod.22\_IRC/2015 deverá ser efetuado o seguinte:
- i) Acrescer 11.250,00€ @ campo 736 = mvc;
  - ii) Deduzir 11.250,00€ @ campo 769 = mfv; e
  - iii) Acrescer 6.358,70€ @ campo 752 = mfv não dedutível.

Conclui-se, portanto, que do reconhecimento do valor residual resulta uma mvf não dedutível adicional de 529,90€, a acrescer ao LT\_IRC/2015.

Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa CIRC (4.6.6.) » tx depreciação = 12,5%

Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa CIRC (4.6.6.) » tx depreciação = 12,5%											
Rendimento trabalho dependente			Despesas fiscais e para fiscais						TOTAL		
Vencimento Base (€)	Remuneração em espécie		Depreciação CTB tx 12,5%	Limite fiscal depreciação (Portaria n.º 467/2010)	Depreciação não aceite fiscalmente	TA	TSU (11 meses)	Retenção na fonte IRS (Vencimento Base)	IRS mod.3	TOTAL Despesas fiscais e para fiscais (2)	TOTAL Rendimento Líquido (11 meses) (3) = (1)-(2)
	Vencimento (11 meses)	Acordo escrito (0,75%*V.aq VLP)*11									
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 500€/mês	5 500,00 €	1 650,00 €	2 500,00 €	3 125,00 €	€	-250,00 €	-786,50 €	0,00 €	0,00 €	-1 036,50 €	6 113,50 €
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 1.000€/mês	11 000,00 €	1 650,00 €	2 500,00 €	3 125,00 €	€	-250,00 €	-1 391,50 €	-1 375,00 €	-67,87 €	-3 084,37 €	9 565,63 €
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 500€/mês	5 500,00 €	2 475,00 €	3 750,00 €	3 125,00 €	-625,00 €	-1 031,25 €	-877,25 €	0,00 €	0,00 €	-2 533,50 €	5 441,50 €
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 1.000€/mês	11 000,00 €	2 475,00 €	3 750,00 €	3 125,00 €	-625,00 €	-1 031,25 €	-1 482,25 €	-1 375,00 €	-303,00 €	-4 816,50 €	8 658,50 €
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 500€/mês	5 500,00 €	8 250,00 €	12 500,00 €	3 125,00 €	-9 375,00 €	-4 375,00 €	-1 512,50 €	0,00 €	-1 756,37 €	-17 018,87 €	-3 268,87 €
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 1.000€/mês	11 000,00 €	8 250,00 €	12 500,00 €	3 125,00 €	-9 375,00 €	-4 375,00 €	-2 117,50 €	-1 375,00 €	-1 948,87 €	-19 191,37 €	58,63 €

Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura elétrica da empresa CIRC (4.6.6.) » tx depreciação = 12,5%											
Rendimento trabalho dependente			Despesas fiscais e para fiscais						TOTAL Rendimento Líquido [11 meses] (3) = (1)-(2)		
			Depreciação CTB tx 12,5%	Limite fiscal depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação não acete fiscalmente	TA	TSU [11 meses]	Retenção na fonte IRS (Vencimento Base)		IRS mod.3	TOTAL Despesas fiscais e para fiscais (2)
Vencimento Base (€)	Remuneração em espécie	TOTAL Rendimento Bruto [11 meses] (1)									
Vencimento [11 meses]	Acordo escrito [0,75%*V.aq VLP]*11										
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 500€/mês	1 650,00 €	7 150,00 €	2 500,00 €	6 250,00 €	€	-786,50 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-786,50 €	6 363,50 €
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 1.000€/mês	1 650,00 €	12 650,00 €	2 500,00 €	6 250,00 €	€	-1 391,50 €	-1 375,00 €	-67,87 €	-2 834,37 €	9 815,63 €	
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 500€/mês	2 475,00 €	7 975,00 €	3 750,00 €	6 250,00 €	€	-877,25 €	0,00 €	0,00 €	-877,25 €	7 097,75 €	
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 1.000€/mês	2 475,00 €	13 475,00 €	3 750,00 €	6 250,00 €	€	-1 482,25 €	-1 375,00 €	-303,00 €	-3 160,25 €	10 314,75 €	
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 500€/mês	8 250,00 €	13 750,00 €	12 500,00 €	6 250,00 €	€	-1 512,50 €	0,00 €	-1 756,37 €	-9 518,87 €	4 231,13 €	
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 1.000€/mês	8 250,00 €	19 250,00 €	12 500,00 €	6 250,00 €	€	-2 117,50 €	-1 375,00 €	-1 948,87 €	-11 691,37 €	7 558,63 €	

Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura da empresa CIRC (4.6.6.) » tx depreciação = 25%													
	Rendimento trabalho dependente				Limite fiscal depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação CFB tx 25%	Depreciação não aceite fiscalmente	TA	TSU (11 meses)	Retenção na fonte IRS (Vencimento Base)	IRS mod.3	TOTAL Despesas fiscais e para fiscais (2)	TOTAL Rendimento líquido (11 meses) (3) = (1)-(2)
	Vencimento Base (€)		TOTAL Rendimento Bruto (11 meses) (1)	Depreciação									
	Vencimento	Remuneração em espécie											
V.aq. V.I.P. → 20.000€ (TA -10%) Venc. 500€/mês	5.500,00 €	1.650,00 €	7.150,00 €	5.000,00 €	6.250,00 €	F	-500,00 €	-786,50 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-1.286,50 €	5.863,50 €
V.aq. V.I.P. → 20.000€ (TA -10%) Venc. 1.000€/mês	11.000,00 €	1.650,00 €	12.650,00 €	5.000,00 €	6.250,00 €	E	-500,00 €	-1.391,50 €	-1.375,00 €	-67,87 €	-3.334,37 €	9.315,63 €	
V.aq. V.I.P. → 30.000€ (TA -27,50%) Venc. 500€/mês	5.500,00 €	2.475,00 €	7.975,00 €	7.500,00 €	6.250,00 €		-2.062,50 €	-877,25 €	0,00 €	0,00 €	-4.189,75 €	3.785,25 €	
V.aq. V.I.P. → 30.000€ (TA -27,50%) Venc. 1.000€/mês	11.000,00 €	2.475,00 €	13.475,00 €	7.500,00 €	6.250,00 €		-2.062,50 €	-1.482,25 €	-1.375,00 €	-303,00 €	-6.472,75 €	7.002,25 €	
V.aq. V.I.P. → 100.000€ (TA -35%) Venc. 500€/mês	5.500,00 €	8.250,00 €	13.750,00 €	25.000,00 €	6.250,00 €		-8.750,00 €	-1.512,50 €	0,00 €	-1.756,37 €	-30.768,87 €	-17.018,87 €	
V.aq. V.I.P. → 100.000€ (TA -35%) Venc. 1.000€/mês	11.000,00 €	8.250,00 €	19.250,00 €	25.000,00 €	6.250,00 €		-8.750,00 €	-2.117,50 €	-1.375,00 €	-1.948,87 €	-32.941,37 €	-13.691,37 €	

Caso Prático n.º 7: Acordo escrito para utilização pessoal de viatura elétrica da empresa CIRC (4.6.6.) » tx depreciação = 25%															
Rendimento trabalho dependente			Despesas fiscais e para fiscais						TOTAL Rendimento Líquido [11 meses] (3) = (1)-(2)						
			Depreciação não aceite fiscalmente	TA	TSU [11 meses]	Retenção na fonte IRS (Vencimento Base)	IRS mod.3	TOTAL Despesas fiscais e para fiscais (2)							
Vencimento Base (€)	Remuneração em espécie	TOTAL Rendimento Bruto [11 meses] (1)	Limite fiscal depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação CTB tx.25%	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)	Depreciação depreciação (Portaria n.º467/2010)			
Vencimento [11 meses]	Acordo escrito [0,75%*V.aq VLP]*11														
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 500€/mês	1 650,00 €	7 150,00 €	12 500,00 €	5 000,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-786,50 €	0,00 €	0,00 €	-786,50 €	6 363,50 €
V.aq. VLP → 20.000€ (TA=10%) Venc. 1.000€/mês	1 650,00 €	12 650,00 €	12 500,00 €	5 000,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	-1 391,50 €	-1 375,00 €	-67,87 €	-877,25 €	-67,87 €	-67,87 €	-2 834,37 €	9 815,63 €
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 500€/mês	2 475,00 €	7 975,00 €	12 500,00 €	7 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	-1 482,25 €	0,00 €	0,00 €	-877,25 €	0,00 €	0,00 €	-877,25 €	7 097,75 €
V.aq. VLP → 30.000€ (TA=27,50%) Venc. 1.000€/mês	2 475,00 €	13 475,00 €	12 500,00 €	7 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	-1 482,25 €	-1 375,00 €	-303,00 €	-1 482,25 €	-303,00 €	-303,00 €	-3 160,25 €	10 314,75 €
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 500€/mês	8 250,00 €	13 750,00 €	12 500,00 €	25 000,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	-1 512,50 €	0,00 €	0,00 €	-1 512,50 €	-1 756,37 €	-1 756,37 €	-15 768,87 €	-2 018,87 €
V.aq. VLP → 100.000€ (TA=35%) Venc. 1.000€/mês	8 250,00 €	19 250,00 €	12 500,00 €	25 000,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	12 500,00 €	-2 117,50 €	-1 375,00 €	-1 948,87 €	-2 117,50 €	-1 948,87 €	-1 948,87 €	-17 941,37 €	1 308,63 €

### Caso Prático n.º 8: Contrato de comodato (4.6.7.)

A celebração do contrato de comodato de VLP consubstancia-se, de facto, numa solução fiscalmente mais atrativa, em determinadas circunstâncias, como alternativa à afetação legal da viatura ao património empresarial, i.e., como AFT.

Importa sublinhar que no caso de a viatura, p. ex. VLP com v. aq. > 25.000€, já tiver sido adquirida por sócio/acionista e/ou gerente/administrador, entendemos que a solução “comodato” deverá ser opção, pelo facto de se verificar incidência de TA, à tx de 27,5%, sobre todos os encargos suportados com tal viatura.

Por outro, quando estamos perante a ponderação de aquisição de viatura pela empresa ou pelo beneficiário (com subsequente celebração de contrato de comodato), importará concretizar uma análise fiscal minuciosa, com especial enfoque:

- 1) Cálculo das TA inerentes à VLP, quando adquirida pela empresa;
- 2) Acréscimo fiscal (IRS) e parafiscal (TSU) das remunerações (necessidade do seu aumento tendo por base, naturalmente, o v. aq. da viatura), quando adquirida pelo efetivo beneficiário. Neste caso, cumpre, ainda, aferir qual o montante de TA (excluindo as depreciações, como é evidente) resultante da subsequente celebração de contrato de comodato, sendo recomendável definir, desde logo, quais os encargos a suportar pela empresa, de modo a apurar o montante de TA a liquidar.

A título meramente exemplificativo, apontamos o seguinte:

#### COMODATO

Vencimento Anual	Contribuições TSU (23,75 %)	IRS	Encargo Total
20 000,00 €	4 750,00 €	3 537,62 €	8 287,62 €
30 000,00 €	7 125,00 €	7 025,81 €	14 150,81 €
100 000,00 €	23 750,00 €	40 879,35 €	64 629,35 €

## **QUADROS-RESUMO**

### QR (A) TA CIR

	Art.º 73º do CIRS	Art.º 88º do CIRC <sup>1 e 8</sup>
Despesas não documentadas	tx TA = 50 %	tx TA = 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos, ou, tx TA = 70 % <sup>2</sup>
Despesas de representação <sup>7</sup>	Encargos dedutíveis tx TA = 10% <sup>3</sup>	Encargos suportados tx TA = 10%
VLPM	Encargos dedutíveis QR (B) TA viat. CIR <sup>3</sup>	Encargos suportados QR (B) TA viat. CIR
Importâncias pagas, ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável <sup>9</sup>	tx TA = 35%	tx TA = 35% ou tx TA = 55% <sup>2</sup>
Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título <sup>4 e 7</sup>	Encargos dedutíveis tx TA = 5% <sup>3</sup>	Encargos suportados tx TA = 5%
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a SP que beneficiam de isenção total ou parcial <sup>7 e 10</sup>	E	tx TA = 23%
Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestores, administradores ou gerentes <sup>5 e 7</sup>	E	tx TA = 35%
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes <sup>6 e 7</sup>	E	tx TA = 35%

<sup>1</sup> As taxas TA são agravadas em dez pontos percentuais quando os SP apresentem prejuízo fiscal, no período económico a que respeitam os factos tributários, inerentes ao exercício de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC <sup>7</sup>;

<sup>2</sup> Quando suportadas por SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e, ainda por SP que auferam rendimentos não sujeitos (art.º 7º do CIRC);

<sup>3</sup> Quando suportadas por SP enquadrados no regime da CTB organizada, em sede de IRS;

<sup>4</sup> Exceto na parte tributada em IRS, na esfera do respetivo beneficiário;

<sup>5</sup> Bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles encargos 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 SP quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

<sup>6</sup> Quando representem parcela > 25% da remuneração anual e possuam valor > 27.500€, salvo pagamento subordinado ao diferimento de parte não < 50% por período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período;

<sup>7</sup> Não aplicável aos SP enquadrados no regime simplificado de tributação em sede de IRC;

<sup>8</sup> O regime TA, consagrado no art.º 88º do CIRC, não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermediário;

<sup>9</sup> Cfr. n.º 1 do art.º 63º-D da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP provar que tais encargos respeitam a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado;

<sup>10</sup> Abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo SP de modo interrupto, 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.

**QR (B) TA viat. CIR**

	<b>Art.º 73º do CIRS <sup>4</sup></b> Encargos <u>dedutíveis</u>	<b>Art.º 88º do CIRC <sup>1</sup></b> Encargos <u>suportados</u>
<b>VLPM <sup>2</sup></b> e <b>VLM-N1 <sup>3</sup></b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA 10%	V.aq. < 25.000€ → tx TA 10%
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA 20%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA 27,5%
	<b>€</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA 35%
<b>Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica</b>	<b>€</b>	<b>€</b>
<b>VLP híbridas <i>plug-in</i></b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA 5%	V.aq. < 25.000€ → tx TA 5%
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA 10%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA 10%
	<b>€</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA 17,5%
<b>VLP movidas a GPL ou GNV</b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA 7,5%	V.aq. < 25.000€ → tx TA 7,5%
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA 15%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA 15%
	<b>€</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA 27,5%

<sup>1</sup> As taxas TA são agravadas em dez pontos percentuais quando os SP apresentem prejuízo fiscal, no período económico a que respeitam os factos tributários, inerentes ao exercício de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC. Tal agravamento não é aplicável no regime simplificado IRC;

<sup>2</sup> Motos e motocicletas. No entanto, não são alvo de TA as VLPM, motos e motocicletas, afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do SP e as viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado acordo escrito previsto no ponto 9) da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS. Importa, ainda, sublinhar que apenas estão excluídas de TA as reintegrações das viaturas automóveis, objeto de acordo escrito nos referidos termos, dos SP de IRS enquadrados no regime da CTB organizada. <sup>4</sup>;

<sup>3</sup> Apenas as VLM-N1 [crf. al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIRS] afetas à atividade de SP de IRC são alvo de TA;

<sup>4</sup> Em sede de IRS, as demais VLPM, apenas, são alvo de TA quando afetas à atividade de SP enquadrados no regime da CTB organizada.

## QR (C) TA RSCIR

	<b>RSCIRS</b>	<b>RSCIRC<sup>1 e 3</sup></b>
<b>Despesas não documentadas</b>	tx TA = 50 %	tx TA 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos, ou, tx TA 70 % <sup>2</sup>
<b>Despesas de representação</b>	E	E
<b>VLPM</b>	E	Encargos suportados QR (B) TA viat. CIR
<b>Importâncias pagas, ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável</b>	tx TA = 35%	tx TA = 35% ou tx TA = 55% <sup>2</sup>
<b>Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da EP</b>	E	E
<b>Lucros distribuídos a SP que beneficiam de isenção total ou parcial</b>	E	E
<b>Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestores, administradores ou gerentes</b>	E	E
<b>Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes</b>	E	E

<sup>1</sup> O agravamento das taxas TA, em dez pontos percentuais, previsto para os SP apresentem prejuízo fiscal, no período económico a que respeitam os factos tributários, inerentes ao exercício de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC, não é aplicável quando o enquadramento no regime simplificado de IRC;

<sup>2</sup> Quando suportadas por SP total ou parcialmente isentos e não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e, ainda aqueles que afixarem rendimentos não sujeitos (art.º 7º do CIRC);

<sup>3</sup> O regime TA, consagrado no art.º 88º do CIRC, não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermediário.

## QR (D) TA ESNL

	<b>Art.º 88º do CIRC</b>
	<b>Taxas TA</b>
<b>Despesas não documentadas <sup>1</sup></b>	tx TA = 70% sem prejuízo da sua não consideração como gastos
<b>Despesas de representação</b>	Encargos suportados tx TA = 10%
<b>VLPM <sup>2</sup></b>	<b>E</b>
<b>Importâncias pagas ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável <sup>1</sup></b>	tx TA = 55%
<b>Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título <sup>3</sup></b>	<b>E</b>
<b>Lucros distribuídos a SP que beneficiam de isenção total ou parcial</b>	25% <sup>4</sup>

<sup>1</sup> Cfr. números 1 e 2 do art.º 88º do CIRC: quando suportadas por SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e, ainda por SP que auferam rendimentos não sujeitos (art.º 7º do CIRC);

<sup>2</sup> Cfr. n.º 3 do art.º 88º do CIRC: encargos efetuados ou suportados por SP que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

<sup>3</sup> A TA consagrada no n.º 9 do art.º 88º do CIRC é indissociável à norma prevista na al. f) do n.º 1 do art.º 45º do CIRC, a qual integra a secção reservada à determinação da matéria coletável das pessoas coletivas que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Face ao exposto, e, ainda que não contemplado, expressamente, na letra da lei, a AT entende que as ESNL não estão sujeitas à TA estabelecida no n.º 9 do art.º 88º do CIRC;

<sup>4</sup> Desde que as partes de capital a que respeitem os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo SP, 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 o período.

## QR (E) TA ZFM

<b>n.º 14 do art.º 36º-A do EBF <sup>1</sup></b>	<b>Taxas TA</b>
<b>Despesas não documentadas</b> (n.º 1 do art.º 88º do CIRC)	50 %
	70 % <sup>2</sup>
<b>Importâncias pagas, ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável</b> (n.º 8 do art.º 88º do CIRC)	35%
	55% <sup>2</sup>
<b>Demais encargos sujeitos a TA</b>	Apenas na proporção da tx de IRC aplicável

<sup>1</sup> As entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira estão sujeitas ao PEC e às TA, apenas, na proporção da taxa de IRC aplicável, exceto quanto às despesas não documentadas e às importâncias pagas, ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, cfr. n.º 1 do art.º 63º-D da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o SP provar que tais encargos respeitam a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado;

<sup>2</sup> Quando suportadas por SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e, ainda por SP que afirmam rendimentos não sujeitos (art.º 7º do CIRC);

**Obs:** O regime especial de TA aplicável, às entidades licenciadas na ZFM, vigora de 1 de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2027.

**QR (F) TA vs. IVA viat. CIR**

	TA		IVA <sup>5</sup>
	Art.º 73º do CIRS	Art.º 88º do CIRC	Art.º 21º do CIVA
<b>VLPM</b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA = 10%	V.aq. < 25.000€ → tx TA = 10%	Excluído o direito à dedução do IVA
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA = 20%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA = 27,5%	
	<b>E</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA = 35%	
<b>Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica</b>	<b>E</b>	<b>E</b>	Direito à dedução do IVA 100% <sup>1 e 2</sup>
<b>VLP híbridas <i>plug-in</i></b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA 5%	V.aq. < 25.000€ → tx TA = 5%	Direito à dedução do IVA 100% <sup>1 e 2</sup>
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA 10%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA = 10%	
	<b>E</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA = 17,5%	
<b>VLP movidas a GPL ou GNV</b>	V.aq. < 20.000€ → tx TA 7,5%	V.aq. < 25.000€ → tx TA = 7,5%	Direito à dedução do IVA 50% <sup>1 e 2</sup>
	V.aq. ≥ 20.000€ → tx TA 15%	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€	
	<b>E</b>	V.aq. ≥ 35.000€	
<b>VLM-N1 <sup>3</sup></b>	<b>E</b>	V.aq. < 25.000€ → tx TA = 10%	Direito à dedução do IVA 100% de todos os encargos suportados
	<b>E</b>	25.000€ ≥ V.aq. < 35.000€ → tx TA = 27,5%	
	<b>E</b>	V.aq. ≥ 35.000€ → tx TA = 35%	
<b>Demais VLM <sup>4</sup></b>	<b>E</b>	<b>E</b>	Direito à dedução do IVA 100% de todos os encargos suportados

<sup>1</sup> Desde que v. aq. < limite definido na Portaria n.º 467/2010, cfr. al. e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC;

<sup>2</sup> Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, locação e transformação;

<sup>3</sup> VLM-N1 [cfr. al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CISV];

<sup>4</sup> Exceto quando afetas a atividades económicas de índole liberal, cfr. iv proc. D051 2009030;

<sup>5</sup> Cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 21 do CIVA, é excluído o direito à dedução do IVA relativamente a despesas suportadas com viaturas de turismo (qualquer veículo automóvel, com inclusão de reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor.

**QR (G) TA viat. acordo escrito CIR**

	<b>Taxas TA viaturas com acordo escrito <sup>1</sup></b>
<b>n.º 3 do art.º 73º do CIRS</b>	Excluídas, <u>apenas</u> , as depreciações praticadas
<b>al. b) do n.º 6 do art.º 88º do CIRC</b>	Excluídos <u>todos</u> os encargos.

---

<sup>1</sup> Cfr. ponto 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, consideram-se, ainda, rendimentos do trabalho dependente os resultantes da utilização pessoal, do trabalhador ou MOS, de viatura automóvel que gere encargos para a EP, quando exista acordo escrito, celebrado entre as partes, sobre a respetiva imputação.

**QR (H) Limites às depreciações aceites fiscalmente**

<b>Ano de aquisição da viatura</b>	<b>Limites às depreciações aceites fiscalmente<sup>1</sup> (Portaria n.º 467/2010, de 7/7)</b>
< 1 de janeiro de 2010	29.927,87€ <sup>5</sup>
≥ 1 de janeiro de 2010	40.000€ <sup>2</sup>
≥ 1 de janeiro de 2011	45.000€ <sup>3</sup>
	30.000€ <sup>4</sup>
≥ 1 de janeiro de 2012	50 000€ <sup>3</sup>
	25.000€ <sup>4</sup>

<sup>1</sup> Cfr. al. e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, não são aceites como gastos, para efeitos fiscais, as depreciações das VLPM, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao v. aq. ou valor de reavaliação excedente ao montante definido pela portaria n.º 467/2010, de 7/7;

<sup>2</sup> VLPM;

<sup>3</sup> VLPM movidas exclusivamente a energia elétrica;

<sup>4</sup> Demais VLPM;

<sup>5</sup> Cfr. iv proc. 816/2011, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos em 20.05.2011, proferido no Parecer n.º 16/2011, do Centro de Estudos Fiscais.

**QR (I) TA CIR Ajudas de custo e compensação por deslocação em viat. própria ao serviço da EP**

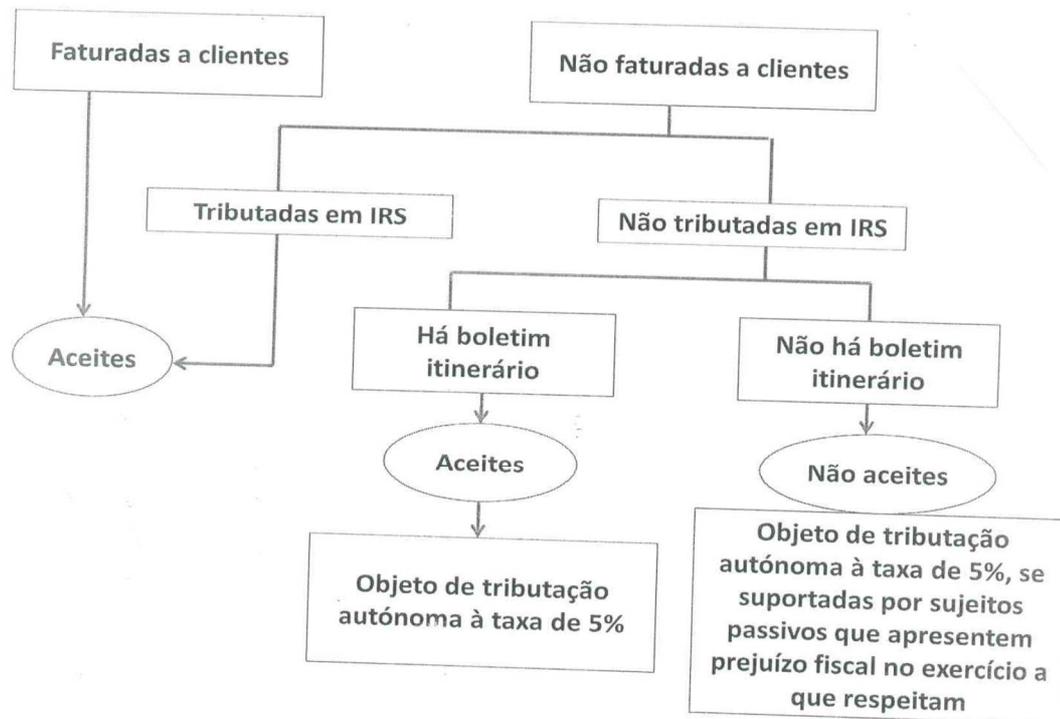
	<b>Taxas TA</b>
<b>Art.º 73º do CIRS</b>	5% <sup>1</sup>
<b>Art.º 88º do CIRC <sup>2</sup></b>	

---

<sup>1</sup> São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da EP, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos da mesma natureza, que não sejam dedutíveis nos termos da al. f) do n.º 1 do art.º 42.º do CIRC, suportados por SP que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.

<sup>2</sup> A TA consagrada no n.º 9 do art.º 88º do CIRC é indissociável à norma prevista na al. f) do n.º 1 do art.º 45º do CIRC, a qual integra a secção reservada à determinação da matéria coletável das pessoas coletivas que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Face ao exposto, e, ainda que não contemplado, expressamente, na letra da lei, a AT entende que as ESNL não estão sujeitas à TA estabelecida no n.º 9 do art.º 88º do CIRC.

**QR (I) TA CIR Ajudas de custo e compensação por deslocação em viat. própria ao serviço da EP**



## ANEXOS

### Anexo 1: p.5 do mod.22/2017 (IRC)

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs € 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	.	.
<b>COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)</b>			<b>351</b>
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	.	.
<b>COLETA TOTAL (351 + 373)</b>			<b>378</b>
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	.	.
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.
<b>TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378</b>			<b>357</b>
<b>TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0</b>			<b>358</b>
<b>Resultado da liquidação (art.º 92.º)</b>			<b>371</b>
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2)	360	.	.
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	.	.
<b>IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) &gt; 0</b>			<b>361</b>
<b>IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) &lt; 0</b>			<b>362</b>
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	.	.
<b>TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] &gt; 0</b>			<b>367</b>
<b>TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] &lt; 0</b>			<b>368</b>
<b>10-A JUROS COMPENSATÓRIOS</b>			
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	.	.
<b>10-B TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/CESSAÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/AFETAÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)</b>			
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	377-A	.	.
	377-B	.	.
Total dos pagamentos diferidos ou fracionados (377-A + 377-B)			377
<b>TOTAL A PAGAR (367 - 377) &gt; 0</b>			<b>430</b>
<b>TOTAL A RECUPERAR [367 ou (- 368) - 377] &lt; 0</b>			<b>431</b>
<b>11 OUTRAS INFORMAÇÕES</b>			
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
Tratando-se de microentidade, indique se, em alternativa às normas contabilísticas para microentidades (NC-ME), opta pela aplicação das normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-FE) ou das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) [art.º 9.º-D do DL n.º 158/2009, 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"/>
<b>11-A ATIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS (AID) - Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto</b>			
Discriminação dos AID inscritos nas demonstrações financeiras a que respeita a Mod.22:	Informação adicional:		
AID de perdas por imparidade em créditos	460	.	.
AID de benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados	461	.	.
Outros AID	462	.	.
Capital próprio	463	.	.
Crédito Tributário	464	.	.
Data da entrada em liquidação	465	Ano	Mês

**Anexo 2: p.6 do mod.22/2017 (IRC)**

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 efetuados ou suportados 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) (regime em vigor até 31/12/2016)			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 OIC abrangidos 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.ºs 1 e 8] (Regime Simplificado ou OIC abrangidos 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 efetuados ou suportados 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) (regime em vigor até 31/12/2016)			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 Imposto pago no estrangeiro [art.º 91.º, n.º 1, al. a)]	5 Fração do imposto relativa a rendimentos obtidos no estrangeiro [art.º 91.º, n.º 1, al. b)]	6 Crédito de imposto do período	Dedução efetuada no período	Saldo que transita
		• • • ,	• • • ,	• • • ,	• • • ,	• • • ,	• • • ,
TOTAL do CIDTJI com CDT		• • • ,			• • • ,	• • • ,	• • • ,
TOTAL do CIDTJI sem CDT		• • • ,			• • • ,	• • • ,	• • • ,
TOTAL do CIDTJI		• • • ,			• • • ,	• • • ,	• • • ,



### Anexo 4: p.4 do anexo C do mod.3/2017 (IRS)

10 TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE DESPESAS						
		VALOR	TAXAS	IMPOSTO		
1001	Despesas não documentadas (art.º 73.º, n.º 1, do CIRS)	• • ,	50%	• • ,		
1002	Encargos com despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo custo de aquisição seja < a 20.000 euros, motos e motociclos [art.º 73.º, n.º 2, alínea a), do CIRS]	• • ,	10%	• • ,		
1003	Encargos com viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a GPL ou GNV, cujo custo de aquisição seja < a 20.000 euros (art.º 73.º, n.º 11, do CIRS)	• • ,	7,5%	• • ,		
1004	Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas "plug-in", cujo custo de aquisição seja < a 20.000 euros (art.º 73.º, n.º 10, do CIRS)	• • ,	5%	• • ,		
1005	Encargos com automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, cujo custo de aquisição seja ≥ a 20.000 euros [art.º 73.º, n.º 2, alínea b), do CIRS]	• • ,	20%	• • ,		
1006	Encargos com viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a GPL ou GNV, cujo custo de aquisição seja ≥ a 20.000 euros (art.º 73.º, n.º 11, do CIRS)	• • ,	15%	• • ,		
1007	Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas "plug-in", cujo custo de aquisição seja ≥ a 20.000 euros (art.º 73.º, n.º 10, do CIRS)	• • ,	10%	• • ,		
1008	Importâncias pagas ou devidas a qualquer título, a não residentes (art.º 73.º, n.º 6, do CIRS)	• • ,	35%	• • ,		
1009	Encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 73.º, n.º 7, do CIRS)	• • ,	5%	• • ,		
1010	<b>Soma (1001 + ... + 1009)</b>	• • ,		• • ,		

11 INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES					
A IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES QUE PAGARAM SUBSÍDIOS					
NIF das entidades	Subsídios destinados à exploração	Subsídios não destinados à exploração	NIF das entidades	Subsídios destinados à exploração	Subsídios não destinados à exploração
••••••••••	• • ,	• • ,	••••••••••	• • ,	• • ,
••••••••••	• • ,	• • ,	••••••~•••••	• • ,	• • ,
••••••~•••••	• • ,	• • ,	••••••••••	• • ,	• • ,

B TOTAL DAS VENDAS / PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E OUTROS RENDIMENTOS						
	Do ano N		Do ano N-1		Do ano N-2	
Vendas	1101	• • ,	1102	• • ,	1103	• • ,
Subsídios	1104	• • ,	1105	• • ,	1106	• • ,
Prestações de serviços e outros rendimentos	1107	• • ,	1108	• • ,	1109	• • ,
<b>Soma</b>	<b>1110</b>	• • ,	<b>1111</b>	• • ,	<b>1112</b>	• • ,

C RENDIMENTOS IMPUTÁVEIS À ATIVIDADE GERADORA DE RENDIMENTOS DA CATEGORIA B - Art.º 3.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CIRS	
Dos rendimentos declarados no campo 1107 indique os valores correspondentes a:	
Rendimentos prediais	1113 • • ,
Rendimentos de mais-valias	1115 • • ,
Rendimentos de capitais	1114 • • ,

12 CESSAÇÃO DA ATIVIDADE / NÃO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE					
Cessou a atividade ?	Sim	01	Não	02	
Em caso afirmativo indique a data:			Ano	Mês	Dia
			03		
No ano a que respeita a declaração ocorreu a transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de atividade empresarial e profissional para a realização de capital social nos termos do art.º 38.º do CIRS?			Sim	04	Não
				05	
Se preencheu o campo 04, identifique a sociedade beneficiária		NIF Português	País	Número fiscal (UE ou EEE)	
		••••••••••		••••••••••	
No ano a que respeita a declaração não exerceu atividade nem obteve rendimentos da categoria B			06		

## Anexo 5: Evolução (2007-2015) do peso das TA nas receitas IRC

in PINHEIRO PINTO, José Alberto; PINTO, Cristina - Orçamento do Estado para 2018 e aprofundamento das mais recentes alterações fiscais, formação eventual OCC, fevereiro, 2018;



### Alterações ao IRC

#### Tributações autónomas...

Evolução do peso da tributação autónoma face ao IRC liquidado (em milhões de euros)

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IRC liquidado	3 973	3 734	3 492	2 977	2 812	2 802	2 779	3 559	3 631
TA / (IRC + TA)	5,2%	8,9%	9,6%	10,8%	15,9%	14,9%	14,4%	13,4%	12,3%

## Anexo 6: Cash Back VAT Chart (16/02/2018)

# CASH BACK VAT CHART

<b>Countries</b>	Local VAT Abbreviation(s)	Rule of Reciprocity	Normal Taxation %	Hotel	Restaurant Meals	Business Entertaining	Conferences	Travel (Taxi, Public)	Transportation (Goods)	Petrol	Diesel	Exhibitions Trade Fairs	Marketing	Consultants	Car Rental	Lawyer's Fees	Telecommunication	Training Courses
<b>Austria</b>	UST/MWST		20	Ⓜ	●		●	Ⓜ	●		●	●	●	●		●	●	●
<b>Belgium</b>	TVA/BTW		21	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Bosnia &amp; Herzeg.</b>	PDV		17															
<b>Bulgaria</b>	DDS	Yes	20	●			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Canada</b>	GST/TVQ		5-15	●			●											
<b>Croatia</b>	PDV	Yes	25	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Cyprus</b>	FPA	Yes	19	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Czech Republic</b>	DPH	Yes	21	●			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Denmark</b>	MOMS		25	●	●													
<b>Estonia</b>	KM	Yes	20	Ⓜ			●	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Finland</b>	ALV		24	Ⓜ	●		●	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>France/ Monaco</b>	TVA		20	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Germany</b>	MWST	Yes	19	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Great Britain</b>	VAT		20	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Greece</b>	FPA	Yes	24				●				●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Hungary</b>	AFA	Yes	27	Ⓜ			●	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Iceland</b>	VSK		24	Ⓜ			●			●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Ireland</b>	VAT		23	●			●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Israel</b>	VAT		18	●			●					●			●			
<b>Italy</b>	IVA	Yes	22	Ⓜ	Ⓜ		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Korea</b>	VAT	Yes	10	●	●		●						●				●	
<b>Latvia</b>	PVN	Yes	21	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Lithuania</b>	PVM	Yes	21	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Luxembourg</b>	TVA		17	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Macedonia</b>	DDV		18				●		●		●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Malta</b>	VAT		18	Ⓜ	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Montenegro</b>	PDV		21	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Netherlands</b>	BTW		21	Ⓜ			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Norway</b>	MVA		25	Ⓜ			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Poland</b>	VAT/PTU	Yes	23				●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Portugal</b>	IVA	Yes	23	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Romania</b>	TVA	Yes	19	Ⓜ			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Serbia</b>	PDV	Yes	20	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Slovakia</b>	DPH	Yes	20	●			●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Slovenia</b>	DDV	Yes	22				●		●		●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Spain</b>	IVA	Yes*	21	Ⓜ	Ⓜ		●	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Sweden</b>	MOMS		25	Ⓜ	●	●	●	Ⓜ	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
<b>Switzerland</b>	MWST/TVA/IVA	Yes	7.7	●	●		●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●

Examples of items for which VAT may be refunded

16 Feb 2018

- = Refundable    ● = Restrictions apply    Ⓜ = Refundable, reduced VAT rate applies  
 ○ = VAT exempt/zero rated (reverse charge rule applies)



## Anexo 7: VAT Chart Notes (16/02/2018)

### VAT CHART NOTES

#### **VAT Chart Notes:**

\*Rule of Reciprocity: Due to the application of the rule of reciprocity a refund VAT may not be possible to companies from non EU countries. This is dependent on local treaties existing between the countries- contact Cash Back for more details.

Greece: MOSS registered: Non EU companies that have an EU VAT number in another EU state under the MOSS scheme, are entitled to a VAT refund on expenses regardless of the existence of a reciprocity rule.

Spain: For invoices issued in 2015 and onwards, RoR no longer applies re certain services.

Switzerland: As Czech Republic restrict the VAT refund of some services to EU claimants only, Switzerland in turn will no longer refund hotel, taxi, fuel, mobile phone costs to claimants from the Czech Republic.

#### **Changes in VAT rates:**

**Switzerland:** Standard VAT rate decreases from 8% to 7.7% from 1 January 2018; no change to reduced rate 2.5% but special VAT rate for hotels decreases from 3.8% to 3.7%.

**Montenegro:** Standard VAT rate increased from 19% to 21% from 1 January 2018.

**Norway:** Reduced VAT rate increased from 10% to 12% from 1 January 2018.



## BIBLIOGRAFIA E DEMAIS LITERATURA CONSULTADA

### Doutrina Académica (Livros e Artigos)

- ABREU, José Carlos; *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, Porto, junho, 2012;
- ALEXANDRE, Joaquim; SILVA, Jorge; *Encerramento de contas – exercício de 2013*, formação APECA, Maia, janeiro, 2014;
- ALEXANDRE, Joaquim; *Encerramento de contas – exercício de 2011*, formação APECA, Maia, março, 2012;
- ALEXANDRE, Joaquim; *A declaração mod.22 – IRC (sessões de trabalho)*, formação APECA, Maia, maio, 2011;
- ALEXANDRE, Joaquim; *Encerramento de contas (exercício de 2009)*, formação APECA, Maia, março, 2010;
- ALEXANDRE, Joaquim; *Encerramento de contas para 2008*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2009;
- ALEXANDRE, Joaquim; *Encerramento de contas para 2007*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2008;
- ALVES DA SILVA, A. J.; *A Saga das TA*, in Revista TOC, n.º 162, Lisboa, setembro, 2013;
- ALVES da SILVA; *Análise e esclarecimentos de evidências tributárias*, formação APECA, Maia, dezembro, 2012;
- ALVES DA SILVA, A. J.; *As tributações autónomas e o fisco*, in Revista TOC, n.º 140, Lisboa, novembro, 2011;
- ALMEIDA, Aníbal; *Estudos de Direito Tributário*, 2002;
- AMATUCCI, Fabrizio; *Principi e nozioni di Diritto Tributario*, 2011;
- ANTUNES, João; *Viaturas ligeiras: mais e menos-valias fiscais*, in Revista TOC, n.º 135, Lisboa, novembro, 2011;
- *As reformas tributárias de 1922 e 1929*, CCTF, n.º 24, Lisboa, 1964;
- AULT, Hugh J.; *Comparative income taxation: A structural analysis*, 2ª Ed., The Hague: Kluwer Law International, 2004 – XXIII;
- Australian Taxation Office – Australian Government; *Fringe benefits tax – rates and thresholds*, Australia, September, 2017;
- Australian Taxation Office – Australian Government; *Fringe benefits tax*, Australia, February, 2018;

- Australian Taxation Office for the Commonwealth of Australia, *Fringe benefits tax – a guide for employers*, in NAT 1054, chapter 1 “What is fringe benefits tax”, Australia, July, 2014;
- Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças; *Relatório de Atividades 2016*, abril, 2017;
- BARREIRA, Rui; *Aplicação da lei fiscal no tempo*, in CTF 277/282, Lisboa, 1982;
- BARREIRA, Rui; *As despesas confidenciais e indocumentadas após a reforma fiscal*, in Fisco n.º 6, 1989;
- BASTOS NEVES, Catarina; *IES/DA*, formação APECA, Maia, junho, 2016;
- BERGA, Ana; *IVA – Atualização e Recentes Alterações*, formação APECA, Maia, setembro, 2013;
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério; *Elementos de Contabilidade Geral, 26ª Edição, de acordo com o SNC*, Áreas Editora, Lisboa, novembro, 2014;
- BRÁS CARLOS, Américo; ANTUNES ABREU, Irene; RIBEIRO DURÃO, João; PIMENTA, Maria Emília; *Guia dos Impostos em Portugal 2017*, Quid Juris, Lisboa, maio, 2017;
- BRÁS CARLOS, Américo; ANTUNES ABREU, Irene; RIBEIRO DURÃO, João; PIMENTA, Maria Emília; *Guia dos Impostos em Portugal 2016*, Quid Juris, Lisboa, maio, 2016;
- BRÁS CARLOS, Américo; ANTUNES ABREU, Irene; RIBEIRO DURÃO, João; PIMENTA, Maria Emília; *Guia dos Impostos em Portugal 2015*, Quid Juris, Lisboa, maio, 2015;
- BRAZ TEIXEIRA, António; *Questões de direito fiscal*, CCTF, n.º 90, Lisboa, 1969;
- BRAZ TEIXEIRA, António; *A relação jurídica fiscal*, CCTF, n.º 4, Lisboa, 1962;
- *Budget Overview 2017-18*; Commonwealth of Australia, May, 2017;
- CAMPOS AMORIM, José; SANTOS, António Carlos; CASTRO, Conceição; PINHO, Carlos; TEIXEIRA, Glória; CARVALHO, Ana Sofia; GOMES, Noel; SALDANHA SANCHES, J. L.; GARCÍA NOVOA, César; PINHEIRO PINTO, José A.; MARINHO FALCÃO, Pedro; *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, VidaEconómica*, Porto, novembro, 2010;
- CARDOSO MOTA, António Manuel; *Tributação unitária do rendimento*;
- CARDOSO DA COSTA, J.M.; *O enquadramento constitucional do imposto em Portugal*, in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra Editora, 1997;

- CARR, Shirley and CHAN, Carrol; *New Zealand`s Fringe benefit tax 20 years on: An empirical investigation into employers` perceptions*, in *Global Challenges in Tax Administration* by FISCHER, Rodney and WALPOLE, Michael; Birmingham, UK, 2005;
- CARVALHO e SANTOS; *Nível e estrutura: fiscalidade nacional vs. internacional*, CCTF, n.º 156, Lisboa, 1989;
- CASALTA NABAIS, José; *Direito Fiscal*, 7ª ed., 2012;
- CASALTA NABAIS, José; *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, março, 2009;
- CASALTA NABAIS, José; *Constituzione Europea e Fiscalità*, in *Per una costituzione fiscale europea*, CEDAM, Pádua, 2008;
- CASALTA NABAIS, José; *Tributos com fins ambientais*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano I, n.º 4, Inverno, 2008;
- CASALTA NABAIS, José; *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, 2006;
- CASALTA NABAIS, José; *O arco temporal do facto tributário e a retroatividade dos impostos*, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 59, setembro/outubro, 2006;
- CASALTA NABAIS, José; *O princípio da legalidade fiscal e os atuais desafios da tributação*, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, 2002;
- CASALTA NABAIS, José; *O quadro constitucional da tributação das empresas*, in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001;
- CASALTA NABAIS, José; *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998;
- CASALTA NABAIS, José; *Presunções inilidíveis e Princípio da capacidade contributiva*, in *Fisco* 84/85, 1998;
- CASALTA NABAIS, José; *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra Editora, 1994;
- CASALTA NABAIS, José; *Estudos de direito fiscal*;
- CASALTA NABAIS, José; *Alguns aspetos do quadro constitucional das empresas*, in *Fisco*, n.º 103/104;
- CELORICO PALMA, Clotilde; *O livro verde sobre o futuro do IVA – Algumas reflexões*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano IV, n.º 1, Primavera, março, 2011;
- CNOSSEN, Sijbren and MESSEN, Ken; *Income tax reforms in OECD Member Countries*, in *Bulletin 1990/10 – International Bureau of Fiscal Documentation*, volume 44, in *Official Journal of the International Fiscal Association*, Amsterdam, The Netherlands, October, 1990;
- COOPERS & LYBRAND, New Zealand Government; *Fringe benefit tax – An analysis of the proposals contained the income tax amendment bill (no. 2)*, 1984, January, 1985;

- COOPERS & LYBRAND; New Zealand Government, Office of Minister of Finance - *Fringe benefit tax*, Wellington, New Zealand, December, 1984;
- COSTA, Elsa Marvanejo; *Tributação autónoma: acórdão do Supremo Tribunal Administrativo*, in *VidaEconómica*, julho, 2011;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim; *As despesas de representação*, in *Revista Revisores & Empresas*, n.º 21, abril/junho, 2003;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim; *As despesas sujeitas a tributação autónoma no CIRC e no CIRS*, in *Revista TOC*, n.º 5, Lisboa, agosto, 2000;
- CUNHA GUIMARÃES, Joaquim; *A tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas*, publicado na *Revista Eurocontas*, n.º 16 de 4/96 e no livro *Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria: Breves reflexões – edição de autor*, Braga, 1996;
- CUNHA OLIVEIRA, V.; *Tributação do Rendimento: Tributação Mundial vs. Tributação na fonte*;
- *Debate sobre a reforma fiscal – observações ao relatório de Silva Lopes e Jornadas Fiscais*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1999;
- *Decisão do TC permite recuperação da tributação autónoma*, in *VidaEconómica*, agosto, 2012;
- DOURADO, Ana Paula; *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta*, Almedina, 2010;
- *ECORFI Relatório Final e Anteprojectos*, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Administração Geral Tributária, Ministério das Finanças, CCTF, n.º 190, Lisboa, 2002;
- ESTEVES, Luís Filipe; *Orçamento do Estado para 2018 e aprofundamento das mais recentes alterações fiscais – formação eventual OCC*, Lisboa, fevereiro, 2018;
- *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina;
- FALSITTA, Gaspare; *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, 2ª edição, CEDAM, Milão, 2005;
- FALSITTA, Gaspare; *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, 2ª edição, CEDAM, Milão, 1997;
- FAVEIRO, Vitor António Duarte; *A forma jurídica dos factos tributários*, CCTF, n.º 9, Lisboa, 1963;
- FAVEIRO, Vítor António D.; *Noções fundamentais do Direito Fiscal Português*;
- FERNANDES, Manuel M.P.; *Glossário de Direito Fiscal – temas e soluções*;
- FERNANDES FERREIRA, Rogério; *A tributação dos rendimentos – retrospectiva, atualidade, tendências*, n.º 4 da coleção, Almedina, Coimbra, agosto, 2007;

- FERNANDES FERREIRA, Rogério; *Sistema fiscal português: Resumo*, Rei dos Livros, Lisboa;
- FREITAS, Guilhermina; *SNC – Revisão da sua aplicação* - formação APECA, Maia, setembro, 2010;
- GAITA, Paula; BORREGO, Ana Clara; CAMPOS AMORIM, José; *Gestão fiscal do parque automóvel empresarial de viaturas ligeiras de passageiros*, in Revista Contabilista, n.º 195, Lisboa, junho, 2016;
- GANTE, José; *IVA – Atualização Legislativa* - formação APECA, Maia, abril, 2015;
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando M.; *O cálculo das menos-valias fiscais obtidas na alienação de viaturas ligeiras de passageiros*, in Revista Contabilista, n.º 195, Lisboa, junho, 2016;
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando V.; *Contabilidade Industrial*, 9ª ed., revista por Rogério Fernandes Ferreira, Livraria Sá da Costa Editora, Lisboa, 1991;
- GONÇALVES, Rui; SOUSA, Joaquim; *Tributação dos Não Residentes em IRS e IRC*, formação APECA, Maia, julho, 2017;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos – Análise e Preenchimento*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2017;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos – Análise e Preenchimento*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2016;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos – Análise e Preenchimento*, formação APECA, Maia, março, 2015;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos* - formação APECA, Maia, março, 2014;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos* - formação APECA, Maia, março, 2013;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Análise e Preenchimento das Declarações Fiscais*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2012;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos – Análise e Preenchimento*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2011;
- GONÇALVES, Rui; *IRS – Modelo 3 e Anexos – Análise e Preenchimento*, formação APECA, Maia, março, 2010;
- GONÇALVES, Rui; *IRS* - formação APECA, Maia, 2009;
- GONÇALVES, Rui; *IRS* - formação APECA, Maia, 2008;
- GOODE, Richard; *Individual income tax*;
- GUIMARÃES, Vasco Branco; *As componentes não tributadas das remunerações e outras formas de obtenção de rendimento líquido*, in CCTF, n.º 395, Lisboa, 1999;

- *Impostos sobre o rendimento e o consumo: IRS – IRC – IVA - formação APECA, Maia, 2008;*
- JACOB, António A.; *IRS: Declaração Modelo 3 e Anexos relativa a rendimentos de 2016*, Edição de APECA, n.º 61, Porto, 2017;
- JOAQUIM ALEXANDRE; *IRC – Acórdão n.º 267/2017 do Tribunal Constitucional – Tributação Autónomas*, APECA, julho, 2017;
- JANUÁRIO, Mário; *Planeamento fiscal, Reversões, IES/DA, Dossier Fiscal*, formação APECA, Maia, abril, 2009;
- *Jornadas de homenagem ao Prof. Doutor Pitta e Cunha – 15 anos de Reforma Fiscal de 88/89*, Almedina, novembro, 2005;
- KRESE, Richard; PREBBLE, John – *The taxation of employee fringe benefits, IFA Seminar B*, Florence Congress, The Hague – Kluwer Law International, October, 1993;
- LOPES, Cidália; DINIS, Ana; *O papel das tributação autónomas no regime fiscal das sociedades em Portugal: breves reflexões*; in XV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria – OTOC e ISCAC; in ResearchGate, junho, 2015;
- LOPES PORTO, Manuel Carlos; *A integração na CEE e a reforma do sistema fiscal português*, Coimbra, 1985;
- MACEDO PINTO, João Carlos; *A tributação autónoma das viaturas ligeiras de passageiros*, in Revista TOC, n.º 143, Lisboa, fevereiro, 2012;
- MACHADO, Jónatas E.M.; COSTA, Paulo Nogueira da; *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, 2012;
- MARTINS, Hélder Fanha; RODRIGUES, Ana Cristina; *Dicionário de Termos e Expressões de Fiscalidade e Direito Fiscal: Português-Inglês e Inglês-Português*, Edições Sílabo, 1ª ed., Lisboa, 2013;
- MEDINA CARREIRA; *Uma Reforma Fiscal falhada?*;
- MEIRELES, Manuel; FAUSTINO, Manuel; *10 Anos de Imposto sobre o Rendimento – Revista de Economia, Finanças e Contabilidade – JTCE (Jornal do Técnico de Contas e da Empresa)*, Publístudos, Lisboa, dezembro, 2000;
- MENEZES CORDEIRO, António; *Código das Sociedades Comerciais Anotado e Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais (DLA)*, 2ª ed., Almedina, 2011;
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles; *Evolução e situação da Reforma Fiscal*, in Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1999;
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles; *Estudos de Direito Fiscal*;
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles; *Evasão e fraude fiscal internacional*, in *Colóquio: A internacionalização da economia portuguesa e a fiscalidade*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1993;

- MORAIS, Ana Isabel; *SNC – Sistema de Normalização Contabilística para Pequenas Entidades e Microentidades*, formação APECA, Maia, outubro, 2016;
- MORAIS, Ana Isabel; *Alterações ao Sistema de Normalização Contabilístico (SNC)*, formação APECA, Maia, outubro, 2015;
- MORAIS, Ana Isabel; *ESNL / Microentidades / SNC*, formação APECA, Maia, novembro, 2011;
- MORAIS, Ana Isabel; *SNC* - formação APECA, Maia, dezembro, 2010;
- MORAIS, Ana Isabel; *SNC – Pequenas Entidades* - formação APECA, Maia, abril, 2010;
- MORAIS, Ana Isabel; *SNC* - formação APECA, Porto, dezembro, 2009;
- MORAIS, Ana Isabel; LOURENÇO, Isabel; TEIXEIRA LOPES, Patrícia; COUTO VIANA, Rui; *SNC (versão alargada)*, formação APECA, Maia, outubro, 2009;
- MORAIS, Rui Duarte; *Sobre o IRS*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, abril, 2014;
- MORAIS, Rui Duarte; *Sobre o IRS*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2008;
- MORAIS, Rui Duarte; *Apontamentos ao IRC*, Reimpressão da edição de novembro de 2007, Almedina, Coimbra, novembro, 2009;
- MORAIS, Rui Duarte; *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado: Controlled Foreign Companies*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005;
- MORGADO, Maria José; VEGAR, José; *O Inimigo Sem Rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*, 5ª ed., Publicações Dom Quixote, Lisboa, fevereiro, 2007;
- NEVES, António; LOBO, Carlos; SOUSA, João; MENDONÇA, Paulo; PAIVA, Pedro; Ernst & Young SA – *O Novo IRC*, Almedina, 2013;
- NOIRET CUNHA, Paula; *A tributação direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Almedina, 2006;
- *Observações ao Relatório Silva Lopes e Textos das Jornadas Fiscais – Debate sobre a Reforma Fiscal* - Gabinete de Comunicação Social, Ministério das Finanças, Lisboa, 1997;
- OTOC 20 anos - Congresso dos TOC - *A tributação empresarial nos países de língua portuguesa*, Lisboa, 2015;
- PAMPLONA CORTE-REAL, Carlos; *Curso de direito fiscal (I volume)*, CCTF, n.º 124, Lisboa, 1982;
- PAMPLONA CORTE-REAL, Carlos; *Apreciação do comportamento actual do sistema de tributação sobre o rendimento*, CEF, 1977;
- PEREIRA, Manuel Henriques Freitas; *Fiscalidade*, Almedina, maio, 2009;

- PEREIRA, Gil Fernandes; *A reforma fiscal e os novos regimes de tributação de IRS e IRC* – edição atualizada e melhorada, Almedina, 2002;
- PIMENTA, Maria Emília; *Alterações ao CIVA, RITI e Legislação Complementar*, formação APECA, Maia, novembro, 2012;
- PIMENTA, Maria Emília; *IVA – Alterações ocorridas em 2009*, formação APECA, Maia, janeiro, 2010;
- PINA MOURA, Joaquim e SÁ FERNANDES, Ricardo; *A reforma fiscal inadiável*, Celta Editora, Oeiras, 2000;
- PINHEIRO PINTO, José Alberto; PINTO, Cristina; *Orçamento do Estado para 2018 e aprofundamento das mais recentes alterações fiscais*, formação eventual OCC, fevereiro, 2018;
- PINHEIRO PINTO, José Alberto; *Fiscalidade*, 4ª Ed., Areal Editores, Porto, 2004;
- PINHEIRO PINTO, José Alberto; *Fiscalidade*, 3ª Ed., Areal Editores, Porto, 2003;
- PINHEIRO PINTO, José Alberto; *Fiscalidade*, 2ª Ed., Areal Editores, Porto, dezembro, 1998;
- PIRES, Manuel; *Tributação do rendimento e situações com elementos de estraneidade*, DGCI, Centro de Estudos Fiscais;
- PIRES FERNANDES, Manuel M.; *Glossário de Direito Fiscal: Temas e Soluções* – Dislivros, Lisboa;
- PIRES, Rita Calçada e PIRES, Manuel; *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, maio, 2000;
- PITTA E CUNHA; *A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º1, 2008;
- PITTA E CUNHA; *Alterações na tributação do rendimento: reforma fiscal ou simples ajustamentos?*, in *Fisco* n.º 103/104, 2002;
- PITTA E CUNHA; *O novo sistema de tributação do rendimento: A reforma fiscal dos anos 90*, Coimbra, 1996;
- PITTA E CUNHA; *A fiscalidade nos anos 90: estudos e pareceres*, Almedina, Coimbra, 1990;
- PITTA E CUNHA; *A reforma fiscal*, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1989;
- PITTA E CUNHA; *O imposto extraordinário e as características da atual estrutura tributária portuguesa*, 1981;
- PITTA E CUNHA; *A tributação do rendimento na perspetiva de uma reforma fiscal*, DGCI, Lisboa, 1979;
- PITTA E CUNHA; *Direito fiscal: primeiras linhas de um curso*, CCTF, n.º 111, Lisboa, 1975;

- PITTA E CUNHA; *A remodelação do sistema fiscal português: determinantes, conteúdo, problemas de transição*, DGCI CEF, Lisboa;
- PLMJ - *Informação Fiscal: A Tributação Autónoma de 2008 – Nova Posição do Tribunal Constitucional*, agosto, 2012;
- PLMJ - *Informação Fiscal: O Agravamento da tributação autónoma e sua aplicação no tempo*, agosto, 2011;
- PLMJ - *Os sistemas fiscais de Angola, Moçambique e Cabo Verde*, Lisboa, maio, 2008;
- PORTO, Manuel; REGÊNCIO FIGUEIREDO, Filipe; *Tributação dos produtos energéticos ou dos ganhos das empresas produtoras – reflexões sobre a Taxa Robim dos Bosques*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 3, Outono, Almedina, Coimbra, 2008;
- PORTUGAL, António Moura; *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004;
- PORTUGAL, António Moura; *Despesas Confidenciais*, in *Fiscalidade* n.º 16, 2003;
- PORTUGAL, Mário; *Tributação fiscal das viaturas*, in *Revista TOC*, n.º 183, Lisboa, junho, 2015;
- PORTUGAL, Mário; *Tributações autónomas, gastos e encargos não fiscais*, in *Revista TOC*, n.º 143, Lisboa, fevereiro, 2012;
- PwC – *2017 Global Automotive Tax Guide*, November, 2017;
- PwC – *2016 Global Automotive Tax Guide*, November, 2016;
- PwC - *A reforma fiscal angolana 2015 – Código do Imposto Industrial*, Angola, 2014;
- PwC - *Cabo Verde – Orçamento do Estado para 2017*, janeiro, 2017;
- PwC – *Cabo Verde – Resumo das principais alterações previstas na proposta do OE 2018*, 2017;
- PwC - *Flash Fiscal: Tributação autónoma – Tribunal Constitucional decide pela não inconstitucionalidade*, janeiro, 2011;
- PwC - *Fringe Benefits Tax update and yearend reminders – TaxTalk – Insights Employment Tax*, Australia, February, 2017;
- PwC - *Fringe Benefits Tax update and yearend reminders – TaxTalk – Insights Employment Tax*, Australia, February, 2017;
- PwC - *Global Mobility Services Taxation of International Assignees – Australia*, April, 2017;
- PwC – *Prosperity or peril Federal Budget 2017-18 - Australia*, 2017;

- PwC – *Uma proposta de estabilidade – Orçamento do Estado 2018 – Portugal*, 2017;
- *Reforma da tributação do rendimento – projeto proposta de lei*;
- REGO SILVA, Carlos Emanuel; SOUSA, Abílio; *Tributações autónomas – Um factor de (in)justiça fiscal?*, Tese de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, dezembro, 2011;
- *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal (reimpressão), presidida pelo Dr. José da Silva Lopes, in Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 191, Lisboa, 2002*;
- *Relatório da Comissão de revisão do IRC, presidida pelo Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira*, Ministério das Finanças, Lisboa, 2000;
- *Relatório da Comissão de revisão do IRS, presidida pelo Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998;
- *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida pelo Dr. José da Silva Lopes*, apresentado em 30/4/1996, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996;
- *Relatório da OCDE sobre “L`imposition des avantages accessoires*, Paris, 1988;
- *Relatório final da Comissão de Reforma da fiscalidade internacional portuguesa, presidida pelo Prof. Doutor Alberto Xavier*, CCTF, n.º 395, Lisboa, 1999;
- *Revisão do IRS: Relatório do Ministério das Finanças*, CCTF, n.º 392, Lisboa, 1998;
- RIBEIRO, Carlos; *Dossier Fiscal – IES/DA*, formação APECA, Maia, abril, 2011;
- RIBEIRO, Carlos; *IRC – O impacto fiscal do SNC*, formação APECA, Maia, outubro, 2010;
- RIBEIRO, Carlos; *A adaptação do CIRC ao SNC*, formação APECA, Maia, outubro, 2009;
- RICARDO, Joaquim; *Direito Tributário – Anotado e Remissivo*, 20ª Edição – 2018, VidaEconómica, Porto, fevereiro, 2018;
- RICARDO, Joaquim Fernando; *Direito Tributário – Coletânea de Legislação*, 17ª Edição – 2015, VidaEconómica, Porto, fevereiro, 2015;
- RICARDO, Joaquim Fernando; *Direito Tributário – Coletânea de Legislação*, 15ª Edição – 2013, VidaEconómica, Porto, fevereiro, 2013;
- RICARDO, Joaquim Fernando; *Direito Tributário – Coletânea de Legislação*, 10ª Edição – 2010, VidaEconómica, Porto, junho, 2010;
- RITO LOUSA, Maria dos Prazeres; *Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 374, Boletim da DGCI, Ministério das Finanças, abril-junho, 1994, Lisboa;

- RIBEIRO, João Sérgio; *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação de matéria coletável*, Almedina, Coimbra, abril, 2010;
- ROCHA, Isabel; *Código Civil*, Porto Editora, Porto, novembro, 2016;
- ROCHA, Joaquim Freitas da; *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Ed., Coimbra Editora – grupo Wolters Kluwer, Coimbra, março, 2011;
- RODRIGUES, José Avelino; *A formação do sistema fiscal português*, Porto: Portugal Jurídico-Económico;
- RORIZ, José Soares; *Aspetos fiscais do encerramento de contas – período de tributação de 2015*, formação ACM – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, fevereiro, 2016;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *A tributação das sociedades na UE – entraves fiscais ao mercado interno e estratégias da atuação comunitária*, Almedina, 2004;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *Novamente a Questão da Retroactividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0281/2011, de 6 de Julho de 2011, 2ª Secção)*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, janeiro, 2011;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *O Princípio da Não Retroatividade da Lei Fiscal no campo da tributação autónoma de encargos (Comentário ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 204/2010)*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2, junho, 2011;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *O princípio da não retroatividade fiscal no campo da tributação autónoma de encargos – Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 204/2010, de 12-01-2011*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 2, Verão, Almedina, Coimbra, 2011;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *Princípios do direito fiscal internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010;
- ROSADO PEREIRA, Paula; *Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0281/11, de 6 de julho de 2011, 2ª Secção – Novamente a questão da retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos*, in *Revista Finanças Públicas e Direito Fiscal – 3 Ano IV* 09 11;
- SÁ GOMES, Nuno; *Manual de Direito Fiscal, vol. I*, 11ª edição c/ adenda, Rei dos Livros, Lisboa, 2000;
- SÁ GOMES, Nuno; *Manual de Direito Fiscal, vol. I*, Rei dos Livros, Lisboa, 1996;
- SÁ GOMES, Nuno; *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, CCTF, n.º 169, Lisboa, 1993;
- SÁ GOMES, Nuno; *Manual de direito fiscal (volume I)*, CCTF, n.º 168, Lisboa, 1993;

- SÁ GOMES, Nuno; *Lições de direito fiscal (volume II)*, CCTF, n.º 134, Lisboa, 1985;
- SÁ GOMES, Nuno - *Lições de direito fiscal (volume I)*, CCTF, n.º 133, Lisboa, 1984;
- SÁ SILVA, Eduardo; ANJOS, Paulo; SILVA, Tânia; *O novo SNC: Análise prática do novo enquadramento normativo e implicações na contabilidade*, VidaEconómica, Porto, outubro, 2015;
- SALAZAR, António de Oliveira - *Estudos de Direito Fiscal*, Ministério das Finanças, 1963;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches*;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Estudo Direito Contabilístico e Fiscal*;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Coimbra Editora, 2007;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra Editora, 2002;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?*, in *Fisco*, n.º82/83, 1997;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Relógio D'Água Editores, Lisboa, setembro, 2010;
- SALDANHA SANCHES, J. L.; *A segurança jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*, CCTF, n.º 140, Lisboa, 1985;
- SANTOS, Albano; *Código Contributivo - formação APECA*, Maia, dezembro, 2016;
- SANTOS, Albano; *Alterações ao Código Contributivo e Código do Trabalho*, formação APECA, Maia, outubro, 2014;
- SANTOS, Albano; *Legislação Laboral - formação APECA*, Maia, setembro, 2013;
- SANTOS, Albano; *Alterações ao Código do Trabalho - formação APECA*, Maia, setembro, 2012;
- SANTOS, Albano; *Código Contributivo / Código do Trabalho*, formação APECA, Maia, abril, 2012;
- SANTOS, Albano; *Código Contributivo - formação APECA*, Maia, janeiro, 2010;
- SANTOS, Albano; *Código do Trabalho - formação APECA*, Maia, dezembro, 2008;
- SILVA, Ana Cristina; *Penalizações às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas*, in *Revista TOC*, n.º 130, Lisboa, janeiro, 2011;
- SILVA, Carlos; *A tributação autónoma sobre as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas*, in *Revista TOC*, n.º 145, Lisboa, abril, 2012;
- SMITH, Adam; *A Riqueza das Nações*, Trad. Luiz João Baraúna, São Paulo: Abril Cultural, 1.ª ed., 1983;
- SOUSA, Abílio; *Encerramento de contas na perspetiva fiscal – período de 2016*, formação APECA, Maia, março, 2017;

- SOUSA, Abílio; *Orçamento do Estado para 2017*, formação APECA, Maia, janeiro, 2017;
- SOUSA, Abílio; *IRC Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - 2016*, Edição de APECA, n.º 62, Porto, 2017;
- SOUSA, Abílio; *A preparação do encerramento de contas de 2016*, formação APECA, Maia, novembro, 2016;
- SOUSA, Abílio; *Enquadramento jurídico-tributário dos contratos de comodato*, APECA, agosto, 2016;
- SOUSA, Abílio; *IRC - Encerramento de contas na perspetiva fiscal – período de 2015*, formação APECA, Maia, abril, 2016;
- SOUSA, Abílio; *Orçamento do Estado para 2016 - formação APECA*, Maia, março, 2016;
- SOUSA, Abílio; *A Reforma do IRS – Implicações declarativas e procedimentais*, formação APECA, Maia, janeiro, 2016;
- SOUSA, Abílio; *A preparação do encerramento de contas – exercício de 2015*, formação APECA, Maia, novembro, 2015;
- SOUSA, Abílio; *Esclarecimentos sobre a incidência de tributação autónoma de IRC quanto às viaturas ligeiras de mercadorias*, APECA, outubro, 2015;
- SOUSA, Abílio; *Encerramento de contas – exercício de 2014*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2015;
- SOUSA, Abílio; *Orçamento do Estado para 2015 – Alterações ao IRC – Reforma Tributária Ambiental (Fiscalidade Verde) – Reforma do IRS*, formação APECA, Maia, janeiro, 2015;
- SOUSA, Abílio; *A preparação do encerramento de contas – exercício de 2014*, formação APECA, Maia, outubro, 2014;
- SOUSA, Abílio; *Pagamento de deslocações a profissionais independentes*, APECA, julho, 2014;
- SOUSA, Abílio; *A Reforma do IRC - formação APECA*, Maia, abril, 2014;
- SOUSA, Abílio; *O regime simplificado do IRC: Contributos para o exercício de uma correta opção*, APECA, fevereiro, 2014;
- SOUSA, Abílio; *IRC: Tributação autónoma de viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado acordo escrito com o colaborador*, APECA, fevereiro, 2014;
- SOUSA, Abílio; ABREU, Irene; *Orçamento do Estado para 2014*, formação APECA, Maia, janeiro, 2014;

- SOUSA, Abílio; *Viaturas ligeiras de mercadorias: Direito à dedução do IVA e tributações autónomas em sede de IRC*, APECA, outubro, 2013;
- SOUSA, Abílio; *Encerramento de contas – exercício de 2012*, formação APECA, Maia, fevereiro, 2013;
- SOUSA, Abílio; ABREU, Irene; *Orçamento do Estado para 2013*, formação APECA, Maia, janeiro, 2013;
- SOUSA, Abílio; ABREU, Irene; *Orçamento do Estado para 2012*, formação APECA, Maia, janeiro, 2012;
- SOUSA, Abílio; *IRC e aspectos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas – Tema 2*, Sebenta da Formação Eventual 0311 OTOC, Lisboa, outubro, 2011;
- SOUSA, Abílio; *Encerramento de contas (exercício de 2010)* - formação APECA, Maia, março, 2011;
- SOUSA, Abílio; *Orçamento do Estado para 2011*, formação APECA, Maia, janeiro, 2011;
- SOUSA, Abílio; ABREU, Irene; *Orçamento do Estado para 2010*, formação APECA, Maia, abril, 2010;
- SOUSA, Abílio; *Orçamento do Estado para 2009*, formação APECA, Maia, janeiro, 2009;
- SOUSA, Andreia; *As tributações autónomas em Portugal – algumas notas\**, in Revista Contabilista, n.º 196, Lisboa, julho, 2016;
- SOUSA FRANCO; *O sistema fiscal português face à integração europeia*, Instituto de Estudos para o Desenvolvimento (...), Imprensa Nacional da Casa da Moeda, Lisboa, 1985;
- SOUSA FRANCO, António Luciano; *O sistema fiscal português e o desenvolvimento económico-social*, CCTF, n.º 84, Lisboa, 1969;
- *Statement 1: Budget Overview (2017-18)*; Commonwealth of Australia, May, 2017;
- *Statement 3: Fiscal Strategy and Outlook (2017-18)*; Commonwealth of Australia, May, 2017;
- *TC recua na norma da retroatividade da tributação autónoma*, in Revista Contabilidade & Empresas, n.º 16 – 2ª série, Jul/Ago, 2012;
- TEIXEIRA, Glória; AZEVEDO; Patrícia Anjos – *Lexit - Códigos Anotados & Comentados – IRS – 1ª Edição*, Ginocar Produções, Porto, julho, 2015;
- TEIXEIRA, Glória; FONTES, Fernando; *Diapositivos e apontamentos da unidade curricular de Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Barcelos, janeiro, 2013;
- TEIXEIRA, Glória; *I Congresso de Direito Fiscal*;
- TEIXEIRA, Glória; *II Congresso de Direito Fiscal*;

- TEIXEIRA, Glória; *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, fevereiro, 2008;
- TEIXEIRA, Glória; *Estudos de Direito Fiscal – Teses selecionadas I curso Pós-Graduação em Direito Fiscal*;
- TRAVANCA, Duarte; *IVA – Revisão do Código*, formação APECA, Maia, setembro, 2017;
- TRAVANCA, Duarte – *IVA; Atualização* - formação APECA, Maia, setembro, 2016;
- *Tribunal declara inconstitucionalidade na Lei do OE2009 - Estado cobra IRC indevido na tributação autónoma*, in *VidaEconómica*, julho, 2012;
- Tribunal de Contas; *Processo n.º 02/2017 – AEOAC: Relatório n.º 03/2017 – AEOAC – 2.ª S: Acompanhamento da Execução Orçamental da Administração Central – janeiro a dezembro de 2016*, maio, 2017;
- VANN, Professor Richard; *Comparative income taxation: A structural analysis*, 2ª Ed., The Hague: Kluwer Law International, 2004 – XXIII;
- VASCONCELOS, André Alpoim; PINTO, Cristina; *Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações*, Areal Editores, Maia, julho, 2011;
- VASQUES, Sérgio; *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, setembro, 2011;
- VASQUES, Sérgio; *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Almedina, 2008;
- VASQUES, Sérgio; *Jurisprudência fiscal comunitária anotada – volume I*, Almedina, 2002;
- VASQUES, Sérgio; *Eça e os Impostos*;
- VIEIRA, Domingos; *Diapositivos e apontamentos da unidade curricular de Metodologias e de Elaboração e Conceção de Trabalhos de Natureza Profissional*, Barcelos, 2012;
- XAVIER, Alberto; *Direito tributário internacional*, Almedina, 2007;
- XAVIER, Alberto; *Manual de Direito Fiscal*, 1981;
- XAVIER de BASTO, José; *Comentário à intervenção do Professor Doutor José Saldanha Sanches*, in *Saldanha Sanches “Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?”*, in *Fisco*, n.º 82/83, 1997;
- XAVIER de BASTO, José; *Conceito e natureza do ato tributário*, Coimbra, 1972;
- XAVIER de BASTO, José; *As perspetivas atuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal*;
- XAVIER DE BASTO, *O princípio da tributação do rendimento real e a LGT*, in *Fiscalidade*, n.º 5.

## Legislação

- *Aviso n.º 8254/2015* (Estrutura Conceptual – SNC);
- *Aviso n.º 8255/2015* (NCRF-ME);
- *Aviso n.º 8256/2015* (NCRF);
- *Aviso n.º 8257/2015* (NCRF-PE);
- *Aviso n.º 8258/2015* (Notas Interpretativas – SNC);
- *Aviso n.º 8259/2015* (NCRF-ESNL);
- *Aviso n.º 6726-A/2011, de 10/3* (NC-ME – SNC);
- *Aviso n.º 6726-B/2011, de 10/3* (NC-ESNL – SNC);
- *Aviso n.º 15652/2009, de 7/9* (Estrutura Conceptual – SNC);
- *Aviso n.º 15654/2009, de 7/9* (NCRF-PE – SNC);
- *Aviso n.º 15655/2009, de 7/9* (NCRF – SNC);
- *Código da Contribuição Industrial; 2ª edição atualizada*, Rei dos Livros, 1980;
- *Códigos Tributários – 2017, 13ª Ed.*, Almedina, Coimbra, janeiro, 2017;
- *Códigos Tributários – 2015, 9ª Ed.*, Almedina, Coimbra, janeiro, 2015;
- *Constituição da República Portuguesa*, Almedina, Coimbra, setembro, 2001;
- *Declaração de Retificação n.º 41-A/2015, de 21/9* (Portaria n.º 218/2015, de 23/7);
- *Declaração de Retificação n.º 41-B/2015, de 21/9* (Portaria n.º 220/2015, de 24/7);
- *Declaração de Retificação n.º 11/2014, de 18/2* (LOE2014);
- *Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11* (Diretiva IVA);
- *DL n.º 98/2015, de 2/6* (Diretiva SNC);
- *DL n.º 36-A/2011, de 9/3* (NC-ME e NC-ESNL);
- *DL n.º 137/2010, de 28/12* (Limites das ajudas de custo);
- *DL n.º 249/2009, de 23/9* (CFI – Código Fiscal do Investimento);
- *DL n.º 159/2009, de 13/7* (Adaptação do CIRC ao SNC);
- *DL n.º 158/2009, de 13/7* (SNC);

- *DL n.º 192/2005, de 7/11 (Nova tx TA sobre lucros distribuídos);*
- *DL n.º 287/2003, de 12/11 (CIS);*
- *DL n.º 21/2002, de 30/7, do Conselho de Ministros (CIRPC - Moçambique);*
- *DL n.º 433/1999, de 26/10 (CPPT);*
- *DL n.º 398/1998, de 17/12 (LGT);*
- *DL n.º 106/1998, de 24/4 (Ajudas de custo);*
- *DL n.º 192/1995, de 28/7 (Ajudas de custo);*
- *DL n.º 192/1990, de 9/6 (Introdução da TA no SFP);*
- *DL n.º 215/1989, de 1/7 (EBF);*
- *DL n.º 442-A/1988, de 30/11 (CIRS);*
- *DL n.º 442-B/1988, de 30/11 (CIRC);*
- *DL n.º 262/1986, de 2/9 (CSC);*
- *DL n.º 115-B/1985, de 18/4 (Alterações CIP);*
- *DL n.º 394-B/1984, 26/12 (CIVA);*
- *DL n.º 69/1984, de 27/2 (Execução LOE/84);*
- *DL n.º 119-A/1983, de 28/2 (Criação IEADE e Execução LOE/83);*
- *DL n.º 183-D/1980, de 9/6 (Alterações CIP);*
- *DL n.º 375/1974, de 30/8 (Reforma Fiscal);*
- *DL n.º 47344/1966, de 25/11 (Código Civil);*
- *DL n.º 45103/1963, de 1/7 (Código da Contribuição Industrial);*
- *DL n.º 44305/1962, de 27/4 (Código do Imposto Profissional);*
- *DR n.º 4/2015, de 22/4 (4ª alteração ao DR n.º 25/2009);*
- *DR n.º 25/2009, de 14/9 (Regulamento das depreciações e amortizações);*
- *DR n.º 35/1984, de 18/4 (Prorrogação da aplicação do IEADE);*
- *DR n.º 67/1983, de 13/7 (Regulamento do IEADE);*
- *Lei n.º 20/IX/2017, de 30/12 (LOE/2018 Cabo Verde);*
- *Lei n.º 114/2017, de 29/12 (LOE/2018);*

- *Lei n.º 22/2017, de 28/12 (LOE/2018 Moçambique);*
- *Lei n.º 42/2016, de 28/12 (LOE/2017);*
- *Lei n.º 7-A/2016, de 30/3 (LOE/2016);*
- *Lei n.º 82/VIII/2015, de 8/1 (Novo CIRPC Cabo-verdiano);*
- *Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 (LOE/2015);*
- *Lei n.º 82-D/2014, de 31/12 (Reforma da Fiscalidade Verde 2015);*
- *Lei n.º 82-C/2014, de 31/12 (Alterações ao IRC; TA s/ VLM-N1, IRC);*
- *Lei n.º 19/2014, de 22/10 (Código do Imposto Industrial Angolano);*
- *Lei n.º 2/2014, de 16/1 (RIRC/2014);*
- *Lei n.º 83-C/2013, de 31/12 (LOE/2014);*
- *Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 (LOE/2013);*
- *Lei n.º 8/2012, de 18/1 (Lei do Mecenato Angolano);*
- *Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (LOE/2012);*
- *Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (LOE/2011);*
- *Lei n.º 3-B/2010, de 28/4 (LOE/2010);*
- *Lei n.º 110/2009, de 16/9 (CRCSS);*
- *Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (LOE/2009);*
- *Lei n.º 64/2008, de 5/12 (Inconstitucional agravamento das taxas de TA; e “taxa” Robim dos Bosques);*
- *Lei n.º 34/2007, de 31/12 (Atual redação do CIRPC - Moçambique);*
- *Lei n.º 22-A/2007, de 29/6 (CISV);*
- *Lei n.º 2/2006, de 22/3 (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário Moçambicano);*
- *Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 (LOE/2005);*
- *Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 (LOE/2004);*
- *Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (LOE/2003);*
- *Lei n.º 15/2002, de 26/6 (Lei das Bases do Sistema Tributário Moçambicano);*
- *Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 (LOE/2002);*
- *Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 (“Lei Base das TA”)*

- *Lei n.º 3-B/2000, de 4/4 (LOE/2000);*
- *Lei n.º 87-B/1998, de 31/12 (LOE/1999);*
- *Lei n.º 52-C/1996, de 27/12 (LOE/1997);*
- *Lei n.º 39-B/1994, de 27/12 (LOE/1995);*
- *Lei n.º 37/IV/1992, de 28/1 (Código Geral Tributário Cabo-verdiano);*
- *Lei n.º 42/1983, de 27/12 (LOE/1984);*
- *Lei n.º 34/1983, de 21/10 (Imposto especial sobre VLP...);*
- *Lei n.º 2/1983, de 18/2 (LOE/1983);*
- *Portaria n.º 218/2015, de 23/7 (Códigos de Contas ME e ESNL);*
- *Portaria n.º 220/2015, de 24/7 (MDFs);*
- *Portaria n.º 467/2010, de 7/7 (Depreciações fiscalmente aceites VLP);*
- *Portaria n.º 1457/2009, de 31/12 (Ajudas de custo) revoga a Portaria n.º 1553-D/2008;*
- *Portaria n.º 1011/2009, de 9/9 (Código de Contas SNC);*
- *Portaria n.º 986/2009, de 7/9 (MDFs SNC);*
- *Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12 (Ajudas de custo);*
- *Portaria n.º 383/2003, de 14/5 (Determinação valor de mercado 24º/6 CIRS);*
- *Portaria n.º 1041/2001, de 28/8 DSIRC (Depreciações fiscalmente aceites VLPM);*

## Jurisprudência

- CAAD - *proc. n.º 384/2017-T*;
- CAAD - *proc. n.º 381/2017-T*;
- CAAD - *proc. n.º 370/2015-T*;
- CAAD - *proc. n.º 369/2015-T*;
- CAAD - *proc. n.º 219/2015-T*;
- CAAD - *proc. n.º 769/2014-T*;
- CAAD - *proc. n.º 163/2014-T*;
- CAAD - *proc. n.º 210/2013-T, decisão de 13/4/2016, substitui a decisão de 12/5/2014*;
- CAAD - *proc. n.º 209/2013-T*;
- CAAD - *proc. n.º 187/2013-T*;
- STA – *proc. n.º 281/2011, de 6/6 – 2ª secção*;
- TC - *Ac. n.º 267/2017, proc. n.º 466/16 – 2ª secção*;
- TC - *Ac. n.º 197/2016, de 23/5 – proc. n.º 465/2015 – 3ª secção*;
- TC - *Ac. n.º 617/2012, de 19/12 – proc. n.º 150/12 – Plenário TC*;
- TC - *Ac. n.º 310/2012, de 20/6 – proc. n.º 150/12 – 2ª secção*;
- TC - *Ac. n.º 18/2011, de 12/1 – proc. n.º 204/2010 – 3ª secção*;
- TC - *Ac. n.º 399/2010, de 27/10*;
- TFUE - *Caso Solisnor, Ac. de 17/9/1997, Proc. C. 130/96, Colect., p. I-5053*;
- TFUE - *Caso Raymond Beaulande c. Directeur des Services Fiscaux de Nantes, Ac. 16/12/1992, proc. C-208/91 Colect, p. I-6709*;
- TFUE - *Caso Hans-Dieter e Ute Kernut c. Finanzamt Monchengladbach-Mitte, Ac. de 8/7/1986, proc. 73/85, Rec., p.2219.*

## Doutrina Administrativa

- *Circular 6/2014, DSIRC* (Regime simplificado determinação da matéria coletável IRC);
- *Circular 6/2011, DSIRC* (limite mfv dedutível VLP – IRC);
- *Circular 21, de 10/1994 DSIRS* (despesas com veículos – profissionais liberais);
- *Circular 24/1991, de 19/12 DSIRC* (rendas – alugues sem condutor VLPM);
- *Circular 12/1991, de 29/4 DSIRS* (ajudas de custo – limites legais);
- *Circular 11/1983, de 21/2;*
- *Instruções mod.22/2017 - IRC;*
- *iv - proc. n.º 1 427/2017, de 26/09/2017* (TA – Gasolina/GPL - IRC);
- *iv - proc. n.º 2017 001168, de 31/08/2017* (TA – VLP c/lotação 9 lugares - IRC);
- *iv - proc. n.º 1618/2017, de 07/07/2017* (TA – Deslocações ao estrangeiro sócio-gerente - IRC);
- *iv - proc. n.º 209/2017, de 29/05/2017* (TA – VLP/UBER - IRC);
- *iv - proc. n.º 921/2017, de 25/05/2017* (TA – VLP/Publicidade - IRC);
- *iv - proc. n.º 840/17, de 31/03/2017* (TA – Viaturas de serviço - IRC);
- *iv - proc. n.º 2016 003738, de 21/06/2017* (TA – VLP/Serviços Sociais - IRC);
- *iv - proc. n.º 750/2015, de 17/04/2015* (TA – VLM-N1 - IRC);
- *iv – proc. n.º 9577, de 12/2015 SDGIVA* (Direito à dedução IVA – viaturas turismo);
- *iv – proc. n.º 8433, de 7/2015 SDGIVA* (Direito à dedução IVA – veículos elétricos);
- *IVE 8037 – proc. n.º 2014003374* (Comodato);
- *iv – proc. n.º 2012 003690, de 02/07/2013 DSIRC* (Aclaramento *iv – proc. n.º 2011 004399*);
- *iv – proc. n.º 2012 001228, de 21/05/2012 DSIRC* (TA – VLPM/Rent-a-car – IRC);
- *iv – proc. n.º 2011 004399, de 30/03/2012* (TA – VLPM/Renting - IRC);
- *iv – proc. n.º 816/2011, de 20/05/2011 DSIRC* (Limite aplicável VLP adquiridas antes de 2010);
- *iv - proc. n.º D051-2009030* (IVA - VLM profissionais liberais);
- *iv - proc. n.º 6067/2009* (Comodato);
- *iv – proc. n.º 6070/2009* (Comodato);

- *iv – proc. n.º 1648/2009, de 16/07/2009 DSIRC (Viagens de profissionais de saúde);*
- *iv – proc. n.º 71/08 DSIRC (TA - Ajudas de custo - IRC);*
- *iv – proc. n.º 529/2005, de 16/11/2005 DSIRC (TA - Ajudas de custo - IRC);*
- *iv – proc. n.º 2879/2005, de 14/09/2006 DSIRC (TA – Despesas com viaturas e transportes - IRC);*
- *iv – proc. n.º 1927/2000, de 13/02/2004 DSIRC (Ajudas de custo – sócios - IRC);*
- *New Zealand Government, Inland Revenue, Te Tari Taake - Fringe benefit tax guide – a guide to working with FBT, IR409, December, 2017;*
- *New Zealand Government, Inland Revenue, Te Tari Taake - Fringe benefit tax guide – a guide to working with FBT, April, 2017;*
- *New Zealand Government, Inland Revenue, Te Tari Taake - Fringe benefit tax guide – a guide to working with FBT, New Zealand, July, 2014;*
- *NZ Inland Revenue Publications - Income Tax Amendment Act (No 2) 1985 (Fringe Benefit Tax), Public Information Bulletin No. 136 - Part 3, New Zealand, February, 1986;*
- *Ofício-Circulado n.º 30152/2013, de 6/10 (IVA – direito à dedução – VLM);*
- *Ofício-Circulado n.º 20167/2013, de 12/4 (ESNL – m22/IRC);*
- *Ofício n.º 540/2012, de 12/3 DSIVA (Dedutibilidade relativa a veículos mistos);*
- *Ofício n.º 5665/2009, de 25/3 DSIRC (conceito: deslocação viatura própria do trabalhador);*
- *Ofício-Circular n.º 1-X/1996, de 7/3 DSIRS (Despesas de representação e encargos com VLP);*
- *Ofício-Circular n.º 12/1989, de 12/8 (Ajudas de custo);*
- *Ofício-Circular n.º 2458, de 6/4/1983 (Rendimentos em espécie);*

## Sites consultados

- ACM Sroc <http://www.acmsroc.pt/>
- AFP <http://www.afp.pt/>
- Agenzia Entrate <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home>
- APECA <http://www.apeca.pt/modules/home>
- ATA <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>
- ATO <https://www.ato.gov.au/>
- BDJUR <http://bdjur.almedina.net/>
- CAAD <https://www.caad.org.pt/>
- Cash Back VAT Chart <https://www.unitedcashback.com/>
- CIJE <http://www.cije.up.pt/>
- CNC <http://www.cnc.min-financas.pt/>
- CURIA <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>
- Delloite <https://www2.deloitte.com/pt/pt.html>
- Dialnet <https://dialnet.unirioja.es/>
- European Union <http://europa.eu/>
- Governo de Angola <http://www.governo.gov.ao/>
- Governo de Cabo Verde <http://www.governo.cv/>
- Governo de Moçambique <http://www.portaldogoverno.gov.mz/>
- Governo de Portugal <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21>
- Grupo Porto Editora <https://www.portoeditora.pt/>
- IBFD <https://www.ibfd.org/>
- IDEFF <https://www.ideff.pt/>
- IGFEJ <http://www.dgsi.pt/>
- IRD <http://www.ird.govt.nz/>
- ITD <http://www.itdweb.org/>
- Livraria Almedina <http://www.almedina.net/catalog/index.php>
- OCC <https://www.occ.pt/pt/>
- OCDE <http://www.oecd.org/>
- O Informador Fiscal <http://www.informador.pt/>
- Parlamento <https://www.parlamento.pt/>
- PLMJ Advogados <https://www.plmj.com/pt/>
- PwC <https://www.pwc.pt/>
- ResearchGate <https://www.researchgate.net/>
- RFF <https://www.rffadvogados.com/>
- SFC Advogados <http://www.sfcadvogados.pt/>
- STA <http://www.stadministrativo.pt/>
- TC <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>
- Tribunal de Contas <https://www.tcontas.pt/>
- Verbo Jurídico <http://www.verbojuridico.net/>
- Vida Económica <http://www.vidaeconomica.pt/>

