



**Sara Maria Portela de  
Sousa**

**Estudo exploratório sobre a relevância das  
Tributações Autónomas em sede de Imposto sobre o  
Rendimento das Pessoas Coletivas**



**Sara Maria Portela de  
Sousa**

**Estudo exploratório sobre a relevância das  
Tributações Autónomas em sede de Imposto sobre o  
Rendimento das Pessoas Coletivas**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Avelino Azevedo Antão e sob coorientação científica da Professora Doutora Anabela Virgínia dos Santos Flores da Rocha, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

**Dedicatória**

A todos os que me são especiais.

## **O júri**

### **Presidente**

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

### **Vogal Arguente Principal**

Professor Doutor Luís Manuel Dionísio Marques  
Professor Convidado, Universidade Católica Portuguesa

### **Vogal Orientador**

Mestre Avelino Azevedo Antão  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

## **Agradecimentos**

Ao meu orientador, Professor Avelino Azevedo Antão e à minha coorientadora Professora Anabela Virgínia dos Santos Flores da Rocha pela dedicação e disponibilidade na condução desta dissertação.

À Professora Vera Lúcia Godinho da Silva, por todos os seus ensinamentos, pelo incentivo que me deu, pela sua insistência, dedicação e paciência comigo, pela sua amizade.

À minha família sempre paciente, carinhosa e compreensiva nesta fase da minha vida.

Aos meus amigos pelo seu apoio, incentivo e compreensão durante esta etapa.

A todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a construção desta dissertação, em especial, a minha amiga Liliana dos Santos Pereira.

**Palavras-chave**

Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas, Tributação Autónoma, Taxa Efetiva de Imposto

**Resumo**

A atual estrutura do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) prevê a existência de três componentes: o IRC, a Derrama e as Tributações Autónomas.

Inseridas no Código do IRC no ano 2001, as Tributações Autónomas, apesar de inserida nos códigos do rendimento, tributam despesas e têm como objetivo penalizar os sujeitos passivos que utilizem essas despesas para fins não empresariais.

Contudo, as mesmas têm vindo a sofrer constantes alterações tais como o aumento das suas taxas e a sua abrangência nos gastos. Face a isto, acredita-se que o seu peso no IRC, assim como na Taxa Efetiva de Imposto suportada pelas empresas seja significativo.

Neste sentido, esta dissertação estuda o comportamento das Tributações Autónomas na tributação dos lucros das sociedades, em sede de IRC.

**Keywords**

Tax on Corporate Income; Autonomous Taxation; Effective Tax Rate

**Abstract**

The current structure of Tax on Corporate Income (IRC) provides for the existence of three components: the IRC, the Pours and Autonomous Taxation.

Inserted into the Tax on Corporate Income Code in the year 2001, the Autonomous Taxation, although inserted in revenue codes, affect spending and aim to penalize taxpayers who use these spending for non-business purposes.

However, they have been suffering constant change such as increasing their tax rates and their spending coverage. Like this, it's believed that its weight in the Tax on Corporate Income, as well as on the Effective Tax Rate supported by companies is significant.

In this sense, this dissertation studies the behaviour of Autonomous Taxation on taxation of company profits, on the IRC.

## Índice

Agradecimentos.....	v
Resumo.....	vi
Abstract .....	vii
Índice de Tabelas .....	ix
Índice de Gráficos.....	x
Siglas .....	xi
Abreviaturas .....	xiii
1. Introdução.....	1
2. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.....	3
2.1. A importância do lucro tributável na tributação das sociedades .....	7
2.2. A componente negativa do lucro tributável: os gastos .....	9
2.3. A tributação autónoma em sede de IRC: algumas notas.....	11
2.3.1. Tributação autónoma como imposto direto ou indireto .....	12
2.3.2. Evolução histórica das tributações autónomas .....	15
2.3.3. Tipos de tributação autónoma .....	22
3. Revisão de literatura: estudos nacionais e internacionais.....	39
4. Estudo empírico.....	47
4.1. Impacto da tributação autónoma no IRC .....	48
4.2. Metodologia .....	52
4.2.1. Análise descritiva e exploratória .....	54
4.2.2. Estudo das hipóteses .....	57
5. Conclusão .....	73
6. Bibliografia.....	75



## Índice de Tabelas

Tabela 1 – A decomposição do IRC .....	14
Tabela 2 - Evolução das TA em sede de IRC em Portugal .....	20
Tabela 3 - Taxas de TA aplicadas aos diferentes tipos de VLP .....	27
Tabela 4 - Aplicação da TA em viaturas.....	29
Tabela 5 - Lista de países com regime fiscal claramente mais favorável.....	31
Tabela 6 - Critérios Aplicáveis aos Abonos de Ajudas de Custo .....	33
Tabela 7 – Limites do Abonos de Ajudas de Custo .....	33
Tabela 8 - Limites da compensação pela deslocação em viatura própria .....	34
Tabela 9 - Receita arrecadada através da tributação das empresas - Estatística OCDE .....	48
Tabela 10 - Receita Fiscal (2009-2013).....	49
Tabela 11 - Descrição da TA .....	54
Tabela 12 - Resultado Fiscal vs. TA.....	57
Tabela 13 - Distribuição das empresas para H1 .....	58
Tabela 14 – Resultados do Teste U de Mann-Whitney.....	58
Tabela 15 - Teste de Sinais para o valor da TA das empresas com PF .....	59
Tabela 16 - Teste de Sinais para as empresas com PF - Frequências.....	60
Tabela 17 – Teste T – Amostras emparelhadas.....	61
Tabela 18 - Valores médios de TA paga e IRC liquidado.....	61
Tabela 19 - Valor de prova unilateral .....	61
Tabela 20 - T-Teste para amostras Emparelhadas (TA sobre as VLP, mercadorias, motos e motocicletos e TA sobre as Ajudas de Custo e Despesas de Representação) .....	62
Tabela 21 - Valores médios de TA paga s/ VLP, mercadorias, motos e motocicletos e s/ Ajudas de custo mais Despesas de Representação.....	63
Tabela 22 - Anova não paramétrica - Teste de KW para mediana da TA paga para os vários grupos dos setores de atividade .....	65
Tabela 23 - Valores relativos aos Modelos de Regressão Linear Simples – TEI vs. DIM ..	66
Tabela 24 - Estimativa dos Parâmetros.....	67
Tabela 25 - Valores relativos aos Modelos de Regressão Linear Simples – TEI vs. BF .....	68
Tabela 26 - Estimação do Parâmetro $b$ .....	68
Tabela 27 - ANOVA não Paramétrica - Teste de Kruskal Wallis .....	69
Tabela 28 - ANOVA não paramétrica - Teste de Kruskal-Wallis para a TEI em função da dimensão das empresas .....	70
Tabela 29 - Teste T - Amostras Emparelhadas .....	71

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Taxa de Crescimento das TA.....	50
Gráfico 2 - Impacto das TA na Receita Fiscal e no IRC .....	51
Gráfico 3 - Taxa Média Efetiva .....	51
Gráfico 4- TA Média Paga .....	55
Gráfico 5 – Boxplot - Tributação Autónoma .....	56
Gráfico 6 – Percentagem de Empresas que pagam e não pagam TA .....	56
Gráfico 7 - Resultado Fiscal .....	57
Gráfico 8- Boxplot - Comparativo dos valores da TA paga por Setor de Atividade .....	64

## Siglas

AFT – Ativo Fixo Tangível

ALD – Aluguer de Longa Duração

APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade, Auditoria e Administração

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BF – Benefícios Fiscais

CAE – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIV – Código do Imposto sobre Veículos

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Código da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

DR – Decreto Regulamentar

DSIRC – Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

EC – Estrutura Concetual

EATR – Taxa Média Efetiva de Imposto (*Effective Average Taxe Rate*)

GNV – Gás Natural Veicular

GPL – Gás de Petróleo Liquefeito

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISV – Imposto sobre os Veículos

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

K-S – Kolmogorov-Smirnov

KW – Kruskal-Wallis

LT – Lucro Tributável

LGT – Lei Geral Tributária

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

OE – Orçamento de Estado

PEC – Pagamento Especial por Conta

PF – Prejuízo Fiscal

PME – Pequena e Média Empresa

PPC – Pagamentos por Conta

S-W – Shapiro-Wilk

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TA – Tributação Autónoma

TEI – Taxa Efetiva de Imposto

VLP – Viatura Ligeira de Passageiros

VLPM – Viatura Ligeira de Passageiros ou Mista

VN – Volume de Negócios

## **Abreviaturas**

Art.º – artigo

Al. – alínea

Aut. – Autónoma

CAE Rev. 3 – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3

Mod. 22 – Modelo 22

N.º – número

p. - página

Reg. – Região

S/ – sobre

## 1. Introdução

A atual conjuntura económica, fruto da globalização, apresenta um panorama empresarial muito diferente do que se registou no final do século XX. Atualmente, os operadores económicos deparam-se com transformações estruturais, que ocorrem em ambientes económicos e empresariais muito competitivos, mas a sua sobrevivência depende da facilidade com que se adaptam às adversidades e respondem às suas fragilidades.

A competitividade e o dinamismo das empresas dependem de vários fatores intrínsecos às organizações, mas, também, de políticas fiscais nacionais que incentivem a competitividade, o investimento, bem como a internacionalização. Assim, para acompanhar a evolução dos novos paradigmas empresariais, nas últimas duas décadas, o regime de tributação das sociedades foi objeto de reformas estruturais, de forma a incorporar regras que promovam a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas (Xavier, Frásquilho, Martins, Rodrigues, Courinha, Santos, Fernandes, Pimentel, Moutinho, Gonçalves, 2013, Despacho n.º 66-A/2013 de 2 de janeiro de 2013).

Assim, tendo em consideração a conjuntura internacional e a necessidade de manter os níveis de receita fiscal, a tendência geral da tributação passa por uma diminuição da taxa nominal de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC) (Xavier *et al.*, 2013), acompanhada de um aumento progressivo das taxas de tributação autónoma (TA), e de um alargamento das bases tributáveis.

A presente dissertação tem como objetivo realizar um estudo exploratório sobre a relevância das TA, em sede de IRC, tendo em vista a análise do seu comportamento na tributação dos lucros das sociedades.

As TA foram introduzidas através do Decreto-Lei (DL) n.º 192/90, de 9 de junho, cujo âmbito de incidência, numa fase inicial, eram as despesas confidenciais ou não documentadas. Numa fase posterior, a Lei 30-G/00, de 29 de dezembro, alargou a sua base de incidência, e passou a incluir outros gastos suportados, tais como: encargos com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e compensação por uso de viatura própria.

O regime das TA tem sofrido várias alterações, que visam o aumento das taxas a aplicar, bem como o alargamento da sua base de incidência, contrariando assim a tendência que foi registada nas taxas nominais de IRC e, subvertendo, deste modo, os princípios fundamentais em que está alicerçada a tributação do rendimento das pessoas coletivas (Santos e Martins, 2009). Na verdade, a existência de TA, acompanhada de um aumento progressivo das taxas, levou à perda das características estruturantes do IRC, designadamente de ser um imposto que incide sobre o lucro das sociedades.

Segundo Silva (2011), o aumento que se registou nas taxas de TA conduziu a um aumento na receita de IRC, tornando-se, desta forma, mais oneroso para os sujeitos passivos. Por sua vez, Mesquita (2014) refere que as TA funcionam como garantia de arrecadação de receita, pois um número significativo de empresas tem que suportar encargos sujeitos a TA. Contudo, estas violam o princípio da coerência, porque desrespeita os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Giannini e Maggiulli (2002) consideram como fator determinante para a decisão de localização de um dado segmento empresarial, a taxa efetiva de imposto (TEI). A TEI é o fator mais adequado para avaliar o impacto da tributação na atividade económica, porque reflete as preferências fiscais dos operadores económicos (Oliveira e Santos, 2005). Porém, não deve ser avaliada de forma isolada, pois a sua variação depende de outros fatores explicativos, de uma forma mais ou menos direta, relacionados com as características das empresas (Costa, 2012). O primeiro fator analisado foi a dimensão, através de uma análise uni variada (Siegfried, 1972, citado por Kraft, 2014).

Assim, para alcançar o objetivo proposto, a dissertação será estruturada em três secções. Para o efeito, iniciaremos com uma breve exposição sobre a caracterização do IRC, bem como o enquadramento das TA e a sua evolução histórica em sede de IRC. Em seguida, proceder-se-á à análise dos vários tipos de TA, quer ao nível das taxas aplicadas quer ao nível das bases de incidência, e à revisão de literatura nacional e internacional sobre o tema. Em segundo lugar, realizar-se-á o estudo empírico. O estudo versará sobre a avaliação do comportamento das TA em sede de IRC, numa amostra composta por empresas não financeiras e não cotadas, tributadas segundo o regime geral, em vigor em Portugal. Por fim, em terceiro e último lugar, serão apresentadas as principais conclusões.

## 2. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

O IRC entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989 com a aprovação do Decreto-Lei (DL) n.º 442-B/88 de 30 de novembro abolindo “*a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de capitais, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto complementar e ainda o imposto do selo constante de verba 134 da Tabela Geral do Imposto de Selo*”<sup>1</sup> (Pereira e Mota, 2000, p.115).

Segundo o art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), os impostos podem assumir três naturezas: impostos sobre o rendimento, podendo ser pessoal (n.º 1) ou das empresas (n.º 2), impostos sobre o património (n.º 3) e impostos sobre o consumo (n.º 4). Não obstante a existência de várias naturezas, nesta dissertação, apenas será objeto de estudo o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

De acordo com o n.º 3 do Preâmbulo do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), este imposto “*incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português*”, sendo comumente caracterizado como imposto sobre o rendimento, direto e periódico, real e estadual, ordinário, de quota variável e *Ad Valorem*.

De acordo com o art.º 1.º do CIRC, o IRC “*incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos*”. Desta forma, pode ser caracterizado como um imposto sobre o rendimento na medida em que “*tributa o lucro das empresas (coletivas) ou o rendimento das demais pessoas coletivas*” (Nabais, 2011, p.64).

O IRC, além de ser um imposto sobre o rendimento é também, de acordo com a classificação adotada pelo nosso Orçamento de Estado (OE), um imposto direto. A classificação dos impostos como diretos ou indiretos é muito utilizada no nosso sistema fiscal, sendo talvez a distinção com maior relevância. Para a sua distinção, podem ser utilizados vários critérios podendo ser de natureza económica ou de natureza jurídica. Os três mais usuais são o critério da repercussão económica, o critério da capacidade contributiva (natureza económica) e o critério do tipo de relação jurídica base do imposto (natureza jurídica) (Nabais, 2011 e Sousa, 2013).

O critério da repercussão económica considera como impostos diretos aqueles em que há “*uma coincidência entre o devedor do imposto e aquele que o vai suportar em termos económicos*” (Sanches, 2007, p.25). Ou seja, o imposto não pode ser transferido para outra pessoa que não seja o próprio devedor do imposto. Pelo contrário, classificam-se como impostos indiretos quando “*o*

---

<sup>1</sup> Esta verba refere-se ao “selo especial incidente sobre prémios de lotarias e de apostas mútuas” (Pereira e Mota, 2000, p.115).



*sujeito passivo da obrigação do imposto pode transferir o sacrifício do imposto para outrem que com ele se relacione no circuito económico” (Sousa, 2013, p.54)<sup>2</sup>.*

O critério da capacidade económica classifica os impostos diretos como sendo *“aqueles que, atingindo manifestações imediatas da capacidade contributiva, têm por pressuposto a própria existência de uma pessoa, dum património ou dum rendimento”* (Nabais, 2011, p. 42). O IRC pressupõe a existência de uma pessoa (coletiva), um património (o património dessa pessoa) e um rendimento (resultados positivos), podendo ser classificado como imposto direto, através deste critério.

De acordo com Nabais (2011), o critério do tipo de relação jurídica base do imposto está intimamente ligado com a distinção entre um imposto periódico e um imposto de obrigação única. Segundo o mesmo autor, se a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tiver como base situações estáveis, que se prolongam no tempo mantendo-se ano após ano e que se vão renovando anualmente, são classificados como impostos periódicos e, conseqüentemente, como impostos diretos. Pelo contrário, os impostos de obrigação única, por se tratarem de factos tributários isolados e sem continuidade, são considerados como indiretos. Sendo o IRC uma obrigação periódica que se renova no fim de cada exercício económico, estável e com carácter de durabilidade, pode ser classificado como imposto periódico e, conseqüentemente, imposto direto.

O IRC é calculado através da matéria coletável do sujeito passivo, de forma objetiva e sem ter em conta a sua situação económica e social, ou seja, atenta ao elemento objetivo da incidência do imposto classificando-se como imposto real (Nabais, 2011). Pode ser ainda classificado como um imposto estadual, uma vez que o Estado é o sujeito ativo deste imposto (Nabais, 2011).

Segundo Pereira e Mota (2000), os impostos ordinários são aqueles a que o Estado e outras entidades públicas têm direito, por tempo ilimitado, enquanto o contribuinte mantiver a sua condição de sujeito passivo prevista na lei. Aqui pode-se incluir os impostos diretos gerais, como é o caso do IRC, e os indiretos que concorrem diretamente na receita ordinária do Estado.

*“Nos impostos de quota variável, a taxa ou taxas apresentam-se, em regra, sob a forma de uma percentagem, que aplicada ao valor da matéria coletável determina a coleta”* (Pereira, 2005, p.50). Ora, o IRC é calculado através da existência de um rendimento, ao qual se deduz as

---

<sup>2</sup> De acordo com Sousa (2013, p.54) o critério da repercussão económica apresenta duas dificuldades significativas na classificação dos impostos como diretos e indiretos. A primeira dificuldade está relacionada com o facto de também ser possível a repercussão económica dos impostos diretos. O autor dá o exemplo do IRC, *“o qual, enquanto custo do exercício, pode ser perfeitamente repercutido através do preço dos bens e serviços”*, podendo também ser repercutido, segundo Morais (2011), quando, por exemplo, as empresas mantêm os salários dos seus trabalhadores a níveis que permitem a existência de um determinado lucro após o imposto. A segunda dificuldade deve-se ao facto *“de a repercussão do imposto ser um fenómeno essencialmente dependente das condições objetivas do mercado, o que faz com que a repercussão seja tanto menos viável quanto mais concorrencial seja o mercado”*.

correções previstas no seu código, obtendo-se a matéria coletável. A esta aplicamos uma taxa e obtém-se a respetiva coleta. Daqui se depreende que este imposto é de quota variável.

As taxas de imposto podem ser progressivas, regressivas ou proporcionais. Até 2013, a taxa do IRC era de 25%, ou seja, era uma taxa proporcional, em que o imposto aumentava de forma proporcional ao aumento da matéria coletável (Carlos, 2006). Com a entrada em vigor do OE 2014, aprovado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a taxa de IRC é reduzida para 23%<sup>3</sup> e, simultaneamente, introduzida uma taxa de 17% aplicável aos primeiros 15.000€ de matéria coletável quando os sujeitos passivos exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, e sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao DL n.º 372/2007, de 6 de novembro<sup>4</sup>. Assim, para estas empresas, o IRC assume a forma de imposto progressivo e, nas restantes, assume a forma de imposto proporcional.

De acordo com Vasques (2011), o IRC pode ainda ser caracterizado como um imposto *ad valorem* uma vez que a sua incidência recai, sobretudo, no valor dos rendimentos do sujeito passivo.

A designação terminológica que foi atribuída a este imposto – imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas – proporciona, desde logo, uma perceção do seu campo de incidência pessoal. A definição da incidência subjetiva, teve como ponto de partida o atributo da personalidade jurídica, e é enumerada, com mais detalhe, no n.º 1 do art.º 2.º do CIRC (n.º 3 do Preâmbulo do CIRC). De acordo com este artigo, são sujeitos passivos de IRC as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito privado, nomeadamente, fundações e associações, e pessoas coletivas de direito público, tais como o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias, residentes em território português. São também sujeitos passivos de IRC as entidades residentes em território nacional, desprovidas de personalidade jurídica, cujos rendimentos não sejam tributados em sede de IRS ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas. Por fim, as entidades, com ou sem personalidade jurídica, não residentes em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS, são também sujeitos passivos de IRC.

O CIRC apresenta no n.º 1 do art.º 9.º quem são os sujeitos não passivos do imposto, nomeadamente, o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e outros entes públicos desde

---

<sup>3</sup> Em 2015, a taxa de IRC localiza-se nos 21%.

<sup>4</sup> Segundo este, uma pequena e média empresa emprega menos de 250 pessoas e o seu volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou o balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

que não tenham natureza empresarial ou que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas bem como instituições de segurança social<sup>5</sup> e previdência.

A incidência real do IRC está prevista no n.º 1 do art.º 3.º do CIRC. Segundo este, o IRC incide sobre:

- a) o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;
- d) os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

*“Para efeitos da definição do rendimento que se encontra sujeito a IRC, houve, naturalmente, que tomar como ponto de partida o facto de ter de ser feita uma distinção fundamental, conforme se trate de entidades residentes e de entidades não residentes. É que, enquanto as primeiras estão sujeitas a imposto por obrigação pessoal - o que implica a inclusão na base tributável da totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos -, já as segundas se encontrem sujeitas por obrigação real - o que limita a inclusão na base tributável aos rendimentos obtidos em território português” (n.º 4 do Preâmbulo do CIRC).*

A metodologia de apuramento do imposto passa pela compreensão de alguns aspetos, designadamente a importância do Lucro Tributável (LT) na determinação da matéria coletável, em sede de IRC (n.º 1 do art.º 15.º do CIRC). No ponto que se segue, é feita uma análise ao conceito de LT, por causa do impacto que este tem na tributação das sociedades.

---

<sup>5</sup> As instituições de Segurança Social são “pessoas coletivas de direito público, integradas na administração indireta do Estado” (n.º 1 do art.º 115º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro).

## 2.1. A importância do lucro tributável na tributação das sociedades

O IRC incide sobre o lucro das sociedades ou entidades previstas nas al. a)<sup>6</sup> e b)<sup>7</sup> do n.º 1 do art.º 2.º que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, sobre o rendimento global dessas mesmas sociedades quando não exerçam a título principal essas atividades (al. a) e b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC). Embora seja o LT o epicentro do objeto de tributação, por força do mecanismo de compensação de perdas e dos incentivos fiscais, a base tributável, mais concretamente o seu alargamento, tornou-se o centro das discussões de forma a acompanhar as tendências internacionais. Neste seguimento, em 2014, foi redefinida, tendo por base os objetivos previstos na reforma da tributação das sociedades. (Xavier *et al*, 2013).

Neste contexto, interessa reter o conceito de LT, previsto no CIRC. A definição deste conceito teve em consideração a evolução que se registou nos sistemas fiscais internacionais, quando se adotou a noção extensiva de rendimento de acordo com a teoria do incremento patrimonial (n.º 5 do Preâmbulo do CIRC). É uma definição “*que faz corresponder o rendimento ao acréscimo líquido do poder económico de um sujeito entre dois momentos temporais*” (Morais 2007, p. 34). Assim, na perspetiva deste imposto, poder-se-á dizer que, o lucro “*consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código*” (n.º 2 do art.º 3.º do CIRC).

Contudo, o IRC tem vindo a perder algumas das suas características estruturantes, designadamente a de ser um imposto sobre o lucro. Esta perda deve-se essencialmente, às alterações que ocorreram, nos últimos cinco anos, ao nível do aumento progressivo da importância das chamadas Tributações Autónomas e do seu peso relativo em relação ao IRC. Apesar das TA estarem integradas no CIRC, elas não tributam lucros. A sua base de incidência são os gastos efetuados ou suportados, e não o lucro gerado pelo exercício de uma atividade empresarial (art.º 88.º do CIRC), surgindo a seguinte questão: as sociedades estarão a ser tributadas pelo seu rendimento real, tendo em consideração a capacidade contributiva?

A tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, mas para tal torna-se necessário a sua aferição. Neste contexto, só seria aceitável o apoio da contabilidade, pelo papel que esta tem como instrumento de medida e informação dessa realidade. Sendo assim, é comumente aceitável, que a contabilidade desempenhe essa função, que se revela fundamental, para a determinação do LT (n.º 10 do Preâmbulo do CIRC).

---

<sup>6</sup> “Sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português”.

<sup>7</sup> “Entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas”.

Assim, de acordo com o n.º 1 do art.º 17.º do CIRC,

*“o lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e das demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo os não residentes com estabelecimento estável, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.*

Já a génese do rendimento global revela-se menos complexa, correspondendo à *“soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito”*, de acordo com a al. b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC.

Em Portugal, apesar de existir uma relação entre a contabilidade e a fiscalidade, esta relação é parcial. De facto a relação existe, contudo entre a partida e a chegada poderá ocorrer acontecimentos que originem ajustamentos, afastando assim a possibilidade de uma aceitação total, ou afastamento total, do resultado contabilístico (n.º 10 do Preâmbulo do CIRC). De acordo com Nascimento e Góis, (2014), o legislador fiscal português não estabelece regras próprias e autónomas que permitam apurar o resultado fiscal das entidades e, por isso, estabelece como referência o resultado contabilístico.

Nascimento e Góis (2014) realizaram um estudo com o objetivo de analisar e quantificar a influência exercida pela fiscalidade na contabilidade em Portugal e determinar estatisticamente o grau dessa influência. Os resultados obtidos permitiram concluir que a Contabilidade é, de facto, influenciada pela Fiscalidade, e que a dimensão das empresas, bem como o setor de atividade são fatores determinantes dessa influência, sendo mais significativa nas empresas de menor dimensão.

O LT é calculado com base no resultado contabilístico e nas variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no resultado e verificadas no período, ao qual se fazem as necessárias correções fiscais constantes no CIRC, quer ao nível dos rendimentos quer dos gastos. Deste modo, tendo em consideração o que foi referido, podemos afirmar que o LT é composto por duas componentes: a negativa e a positiva. Nesta dissertação, apenas será abordada a componente negativa, mais concretamente os gastos, por causa do impacto que estes têm na perceção do comportamento das TA no CIRC.

## 2.2. A componente negativa do lucro tributável: os gastos

Segundo a Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (EC, §69), os gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio. O seu reconhecimento nas demonstrações dos resultados, segundo o parágrafo 81, acontece quando cumpridos os seguintes requisitos:

1. seja provável que flua para a entidade qualquer benefício económico futuro associado ao gasto; e
2. seja possível mensurá-lo com fiabilidade.

No caso específico do conceito de gasto “fiscal”, esse não se encontra de forma explícita definido no CIRC. A definição do conceito de gasto fiscal exige o preenchimento simultâneo de quatro requisitos: ser um gasto económico, estar relacionado com a atividade, estar comprovado documentalmente e não se encontrar excluído por qualquer normativo. O cumprimento da sua definição implica a sua aceitação fiscal. *“É na parte dos gastos ou perdas fiscais que tais requisitos surgem mais desenvolvidos, sendo o art.º 23.º a disposição que estabelece o princípio geral da sua aceitação”* (Martins, 2013<sup>a</sup>, p.93).

De acordo com o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, para efeitos fiscais, são aceites como gastos todos aqueles que quando incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, permitem a obtenção ou garantem os rendimentos sujeitos a IRC. Para tal, o n.º 2, do mesmo artigo, apresenta uma enumeração de gastos que podem ser dedutíveis<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Antes da reforma do IRC, em 2014, aprovada através da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, o art.º 23.º referia que seriam dedutíveis apenas os gastos que comprovadamente fossem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Este critério surgia com o objetivo de evitar a que certos gastos contabilizados de forma abusiva ou de montantes exagerados ou inapropriados fossem fiscalmente aceites.

Além de comprovados através de documento físico, seria necessário comprovar *“através de elementos adicionais, que tais gastos [eram] incorridos no âmbito da atividade da empresa e que [seriam] indispensáveis para a obtenção de rendimentos tributáveis”* (Martins, 2013, p.242). Surgia assim *“um requisito nuclear na admissibilidade dos gastos para fins fiscais: a sua indispensabilidade”* (Martins, 2013<sup>a</sup>, p.93). Os *“custos dedutíveis [teriam] que ser “indispensáveis” para gerar receita [independentemente do documento comprovativo e suporte físico do mesmo] ou para manter a empresa como uma preocupação constante. Desta forma, todo o custo [teria] que passar no teste da indispensabilidade, a fim de ser dedutível”* (Martins, 2013b, p.166).

Este requisito da indispensabilidade foi eliminado uma vez que suscitava *“um notório grau de incerteza para os sujeitos passivos quanto à dedutibilidade de certos gastos e, bem assim, um apreciável volume de litigância fiscal”* (Xavier et al., 2013, p. 128), passando a ser dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

“Os lançamentos contabilísticos apoiam-se em documentos justificativos” (Morais, 2007, p.79). Para que os gastos sejam aceites, o n.º 3 do art.º 23.º exige a existência de uma prova documental, devendo ser o documento comprovativo. No caso dos gastos incorridos ou suportados com a aquisição de bens ou serviços, este documento deve conter pelo menos (n.º 4) o nome ou denominação social da origem dos bens ou dos serviços e do destinatário, os números de identificação fiscal dos mesmos, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional, a quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados, o valor da contraprestação, designadamente o preço e a data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

O documento comprovativo assume, obrigatoriamente, a figura de fatura ou documento legalmente equiparado, quando o fornecedor dos bens ou serviços esteja obrigado à sua emissão nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), conforme dita o n.º 6º. Porém, em situações que o vendedor se recuse a emitir documento de prova, ou este seja extraviado, os gastos “*podem ser valorizados no processo de apuramento do rendimento, desde que o contribuinte alegue e prove a existência e o montante gasto*” (Portugal, 2004, p.110).

O ónus da prova<sup>10</sup>, na comprovação dos gastos, é do contribuinte. Sendo assim, compete ao contribuinte “*a obrigação de provar o montante dos gastos incorridos com base em documentos justificativos*” (Amorim, 2013). Contudo, se este não o fizer, a Administração Tributária e Aduaneira (AT) não considera esses gastos como dedutíveis para efeitos de IRC. Após ser feita a prova dos gastos, o ónus da prova é transferido para a AT que terá de provar, que os mesmos são ilegítimos.

A aceitação dos gastos para efeitos fiscais segue o princípio geral, previsto no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, mas existe algumas exceções a este princípio, designadamente, quando estes não estão relacionados com a obtenção ou a garantia de rendimentos. Essas exceções estão referidas no art.ºs 23.º-A e 34.º do CIRC.

---

<sup>9</sup> A questão do documento de prova também era alvo de diferentes interpretações. De acordo com Xavier *et al.* (2013) quer as operações realizadas com terceiros, quer as que resultam de factos patrimoniais ocorridos na esfera interna das sociedades levantavam muitas vezes questões relativamente à documentação probatória. Para contornar estas situações, a reforma do IRC de 2014 vem expor quais os requisitos mínimos necessários na documentação de suporte dos gastos contabilizados para que possam ser considerados no cálculo do lucro tributário.

<sup>10</sup> De acordo com o n.º 1 do art.º 74.º da Lei Geral Tributária (LGT) “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

De acordo com Tavares (2002), existem várias razões para a existência destas exceções, nomeadamente, a introdução de simplicidade no funcionamento do imposto<sup>11</sup>, a preservação da autonomia patrimonial em economia de massas, a preclusão de abusos e as motivações de índole moralista (multas e certas despesas tidas como sumptuárias).

Contudo, para além da sua aceitação ou não-aceitação, algumas despesas suportadas, ou incorridas, ainda são objeto de TA. O enquadramento legal desta tributação será analisado no ponto seguinte.

### **2.3. A tributação autónoma em sede de IRC: algumas notas**

Desde a sua aprovação, o CIRC foi objeto de sucessivas alterações. A Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, introduziu as TA no CIRC, cujo objetivo é tributar certas despesas incorridas, *“constituindo cada ato de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período respetivo”*<sup>12</sup>, através da aplicação de taxas específicas, de acordo com a sua natureza.

Apesar de inseridas no CIRC, como referido, estas tributam na sua generalidade despesas efetuadas ou suportadas pelo sujeito passivo, dedutíveis e não dedutíveis em sede própria, em detrimento de rendimentos.

*“No fundo, não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas coletivas e não despesas por elas efetuadas –, mas da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível diretamente”* (Pinto, 2011, p.271).

Segundo Morais (2007, p.203), pretende-se com as TA atenuar ou anular “vantagens” fiscais que possam advir para os sujeitos passivos ao incorrer nessas despesas, evitando assim que através dessas, *“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 seriam devidos por estes”*.

O regime previsto para as TA funciona como uma medida anti abuso baseada numa presunção<sup>13</sup>, segundo a qual as despesas sobre as quais incide a TA não são utilizadas para fins

---

<sup>11</sup>Daí a razão para a não-aceitação do próprio IRC, da derrama e das TA *“dada a complexidade de cálculo inerente ao facto de uma rubrica ser ao mesmo tempo uma componente do resultado e o próprio resultado”*(Tavares, 2002, p.39).

<sup>12</sup> Acórdão 01375/12 Supremo Tribunal Administrativo. Dia: 14/02/2013

<sup>13</sup> De acordo com o art.º 349 do Código Civil, presunções são ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.



empresariais. *“Presume-se que há, nessas despesas, rendimento que deixou de ser tributado, considerando-as como meios aptos para formas de fuga ao imposto”* (Mesquita, 2014, p.35).

Contudo, *“as associações, fundações, IPSS e outras entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola podem ter de pagar tributação autónoma ... mesmo que apenas tenham rendimentos isentos ou não sujeitos a IRC”* (Silva, 2013).

O conceito de taxa, previsto no n.º 2 do art.º 4.º da LGT, é um tributo com carácter sinalagmático, bilateral e assenta na contra prestação concreta de um ente público (Teixeira, 2010). Porém, o imposto pode ser definido, de acordo com Nabais (2010) e Sousa (2013), como uma prestação patrimonial, coativa, definitiva, unilateral, estabelecida pela lei, a favor de entidades que exerçam funções públicas, para a realização de fins públicos, sem carácter sancionatório e, segundo o n.º 1 do art.º 4.º da LGT, assenta essencialmente na capacidade contributiva do devedor. Face a estes conceitos, a TA enquadra-se no conceito de imposto, pois é exigida a sujeitos passivos, de forma unilateral e visa arrecadar recursos económicos para financiar a despesa pública (Silva, 2011).

### ***2.3.1. Tributação autónoma como imposto direto ou indireto***

Como referido anteriormente para o IRC, a classificação dos impostos como diretos ou indiretos depende do critério usado na sua definição. Pelo critério da repercussão económica, da mesma forma que o IRC, a TA também pode ser classificada como imposto direto, na medida em que, em princípio, não pode ser repercutido, pois é o devedor o sujeito passivo que suporta o gasto e quem procede ao pagamento da TA.

No entanto, pelo critério da capacidade contributiva, e tendo por base a definição de Nabais (2011, p.42), a TA pode não ser classificada como imposto direto, pois não tributa rendimentos, mas ajusta-se à definição de imposto indireto, dada pelo mesmo autor, uma vez que as TA, *“atingindo manifestações mediatas da capacidade contributiva, tributam a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indiretas da capacidade contributiva”*. Segundo este critério, as TA podem ser classificadas como imposto indireto.

Relativamente ao critério do tipo de relação jurídica base do imposto, como referido anteriormente, este critério está intimamente relacionado com a distinção entre imposto periódico e imposto de obrigação única.

Segundo o Acórdão n.º 310/2012 a TA é

*“um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de*

*pagamento com caráter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma (...) não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado”.*

A realização do gasto dá origem à TA que é calculada de forma independente do IRC. Face a isto, a TA pode ser classificada como imposto de obrigação única e, assim, classificada como imposto indireto.

A TA tem a particularidade de tributar despesas, tornando-se alvo de contestação. De acordo com o art.º 1.º do CIRC, o sujeito passivo deveria pagar imposto apenas pelos lucros que obtém ou pelo seu rendimento global, dependendo do tipo de sujeito passivo em causa. Assim, num cenário de Prejuízo Fiscal (PF), não estaria sujeito ao pagamento de imposto. Contudo, com a entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, o sujeito passivo que apresente PF e tenha incorrido em despesas sujeitas a TA vê a sua penalização agravada em 10 pontos percentuais (n.º 14 do art.º 88.º do CIRC).

Segundo o n.º 2 do art.º 104.º da CRP, *“a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*. O CIRC vai de encontro a este princípio quando, no seu art.º 1º, refere que *“o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos”*. Contudo, o art.º 88.º vem contradizer o princípio anunciado no art.º 1.º sujeitando alguns gastos incorridos pelo sujeito passivo a uma taxa de tributação: a tributação autónoma.

Face a isto, alguns autores defendem, em artigos de opinião, que as TA são inconstitucionais e promovem a injustiça fiscal. É o caso de Ferreira (2009, p.7) que afirma que *“taxar despesa e não rendimento contraria os mais elementares princípios de direito fiscal”* estando em causa o n.º2 do art.º 104.º da CRP.

No entanto, a expressão “fundamentalmente” tem permitido ao Estado a utilização de medidas como a utilização das TA (Silva, 2011, p. 8). Apesar de não ser inconstitucional, questiona-se se as TA deveriam estar enquadradas nos códigos dos impostos sobre o rendimento. A inserção das TA no valor agregado do IRC pode levar a erros na interpretação de dados estatísticos, pois quando se divulga informação acerca deste imposto, as TA e a Derrama também estão incluídas na componente gasto com o imposto.

Observe-se a Tabela 1 a seguir apresentada:

**Tabela 1 – A decomposição do IRC**

(Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2010	2011	2012	VARIACÃO	
				10/11	11/12
Imposto à taxa de 12,5%	136	129	0	-5%	-
Imposto à taxa de 25%	2 852	2 762	3 058	-3%	11%
Imposto à taxa reduzida	235	165	42	-30%	-74%
Imposto à taxa da Reg. Aut. dos Açores	35	27	28	-23%	4%
Imposto à taxa da Reg. Aut. da Madeira	62	48	95	-22%	97%
<b>COLETA</b>	<b>3 320</b>	<b>3 132</b>	<b>3 224</b>	<b>-6%</b>	<b>3%</b>
Deduções à coleta					
Dupla tributação internacional	74	111	119	50%	7%
Benefícios fiscais	233	176	181	-25%	3%
Pagamento Especial por Conta <sup>(b)</sup>	36	33	121	-8%	266%
<b>TOTAL DAS DEDUÇÕES</b>	<b>343</b>	<b>320</b>	<b>422</b>	<b>-7%</b>	<b>32%</b>
<b>IRC LIQUIDADO <sup>(c)</sup></b>	<b>2 977</b>	<b>2 812</b>	<b>2 802</b>	<b>-6%</b>	<b>-0,4%</b>
Resultado da Liquidação	7	12	10	77%	-16%
Retenções na fonte	342	514	535	50%	4%
Pagamentos por conta	2 412	2 643	2 266	10%	-14%
<b>IRC A PAGAR</b>	<b>1 033</b>	<b>814</b>	<b>992</b>	<b>-21%</b>	<b>22%</b>
<b>IRC A RECUPERAR</b>	<b>804</b>	<b>1 146</b>	<b>981</b>	<b>42%</b>	<b>-14%</b>
Reposição de Benefícios Fiscais	47	24	2	-50%	-91%
IRC de exercícios anteriores	2	2	2	0%	6%
Derrama	233	228	222	-2%	-3%
Derrama Estadual	187	213	407	14%	91%
Pagamentos Adicionais por Conta	126	174	279	39%	60%
Tributações Autónomas	360	534	491	48%	-8%
Juros compensatórios / Juros de mora	0	0	0	-	-8%
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>1 553</b>	<b>1 325</b>	<b>1 650</b>	<b>-15%</b>	<b>25%</b>
<b>TOTAL A RECUPERAR</b>	<b>620</b>	<b>831</b>	<b>793</b>	<b>34%</b>	<b>-5%</b>

**Fonte:** AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/), acedido em 20 de outubro 2014.

(a) Relativamente às empresas tributadas pelo regime especial dos grupos de sociedades, foram consideradas apenas as declarações de grupo.

(b) Valor do Pagamento Especial por Conta (PEC) efetivamente deduzido ao montante da coleta.

(c) O valor do IRC Liquidado efetivo corresponde à soma do montante indicado nesta linha com o valor do PEC deduzido à coleta, na medida em que este constitui um pagamento antecipado de imposto.

A partir da Tabela 1, pode decompor-se as várias componentes do IRC. Por exemplo, em 2011 pode dizer-se que os sujeitos passivos pagaram 1.325 milhões de euros de IRC agregado e recuperaram 831 milhões de euros. Do montante pago, 534 milhões de euros respeitavam à TA, 228 milhões de euros à Derrama e 213 milhões de euros à Derrama Estadual. O Instituto Nacional de Estatística (INE) ao divulgar este tipo de dados de forma agregada, pode, efetivamente, conduzir ao enviesamento de algumas conclusões de índole económico-financeira. Assim, tendo em consideração o que foi referido, tome-se como exemplo o caso de uma empresa que apresenta resultados negativos, contabilístico e fiscal, mas que por força do enquadramento legal de certas despesas, suportadas ou efetuadas pela empresa em sede de IRC, paga imposto através das TA.

### ***2.3.2. Evolução histórica das tributações autónomas***

As TA foram introduzidas no nosso sistema fiscal com a aplicação do DL n.º192/90, de 9 de junho, onde previa a tributação das despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola à taxa de 10%, aumentada para 25%, em 1995 com a aplicação da Lei n.º 39-B/94 de 27 de dezembro.

Em 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 52-C/96 de 27 de dezembro, a taxa aplicada aumenta para 30% e, se estas despesas fossem efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, era aplicada a taxa de 40%. Em 1999, com a entrada em vigor da Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro, a primeira taxa foi aumentada para 32% e a segunda para 60%.

A Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, acrescentou a TA sobre as despesas de representação e sobre os encargos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros (VLP), aplicando a taxa de 6,4%.

As TA foram introduzidas nos códigos sobre o rendimento com a entrada em vigor da Lei n.º 30- G/2000, de 29 de dezembro trazendo consigo alargamento da base de incidência. Para além das despesas confidenciais ou não documentadas e dos encargos relacionados com as VLP, também os encargos com os barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos passaram a ser sujeitos a TA, mantendo-se a taxa de 6,4%. Foi ainda aditada a TA sobre as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas não residentes em território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, à taxa de 35% ou de 55%, quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Com a aprovação do OE de 2002<sup>14</sup>, através da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, as viaturas ligeiras mistas passaram a ser parte integrante da esfera de incidência das TA. Simultaneamente deixaram de ser tributados os encargos relacionados com barcos de recreio e aeronaves de turismo. Até ao presente momento, não era feita referência à subjetividade da isenção do sujeito passivo (apenas era referido que esses encargos eram tributados quando suportados por sujeitos passivos não isentos). A Lei veio clarificar que os encargos relacionados com as despesas de representação e com as viaturas ligeiras de passageiros e mistas (VLPM), motos e motociclos eram tributados autonomamente na esfera dos sujeitos passivos, não isentos subjetivamente.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro (OE 2003) introduz a TA sobre os encargos dedutíveis respeitantes a VLPM, quando o seu custo de aquisição fosse superior a 40.000€, e o

---

<sup>14</sup> Anteriormente à aprovação do OE 2002, o DL n.º 198/2001 vem esclarecer que apenas são tributados os encargos dedutíveis relacionados com os encargos de representação e com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos.

sujeito passivo apresentasse PF nos dois exercícios anteriores àquele, a que os referidos encargos diziam respeito. Estas despesas eram tributadas a uma taxa de 50% da taxa normal de IRC (correspondendo a uma tributação de 15%<sup>15</sup> dado que, a taxa de IRC, em vigor nesta data, era de 30%).

Com a aprovação do OE 2004 (Lei n.º 107-B/2003 de 31 de dezembro) as taxas de tributação das despesas com as VLPM, motos ou motocicletos, assim como as de representação, deixaram de depender da taxa normal de IRC<sup>16</sup> e passaram a ser fixas em:

- 6% para os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletos;
- 15% para os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição seja superior a 40.000€ e o sujeito passivo apresente PF nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos dizem respeito.

Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (OE 2005) introduziu a TA nos encargos com as ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, desde que não faturadas a clientes, ou já tributadas em sede de IRS, bem como os encargos não dedutíveis, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 42.<sup>o17</sup>, suportados pelos sujeitos passivos que apresentassem PF no exercício a que os mesmos diziam respeito. Para além do referido, alterou também a taxa de tributação que incide sobre os encargos dedutíveis relativos com as despesas de representação e os relacionados com as VLPM, motos e motocicletos, passando de 6% para 5%.

O DL n.º 192/2005, de 7 de novembro, introduziu um novo ponto ao regime das TA, mencionando que os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiassem de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tivessem permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não viessem a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

A entrada em vigor da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de dezembro aumentou a taxa de TA aplicada sobre as despesas não documentadas<sup>18</sup> para 50%.

A Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio trazer novas alterações às TA. Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com VLPM, motos e motocicletos

---

<sup>15</sup>  $30\% \times 0,5 = 15\%$

<sup>16</sup> Nesta data, vigorava a taxa de IRC de 25%.

<sup>17</sup> Corresponde à atual al. h) do n.º 1 do art.º 23-A do CIRC.

<sup>18</sup> Deixam de ser mencionadas as despesas confidenciais.

passaram a ser tributados à taxa de 10%, em vez dos 5% aplicados até então. A taxa sobre os encargos dedutíveis relacionados com VLPM cujo valor de aquisição fosse superior a 40.000€ e o sujeito passivo apresentasse PF nos dois exercícios anteriores àquele a que esses encargos diziam respeito aumentou de 15% para 20%.<sup>19</sup> Foi aditada a tributação, à taxa de 5%, sobre os encargos dedutíveis relacionados com VLPM, cujos níveis homologados de emissão de CO<sub>2</sub> fossem inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90g/km no caso de serem movidos a gásóleo. Passou a ser mencionada a exclusão dos veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

Em 2009, surgiu um novo aditamento com a aprovação da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, onde passaram a ser tributados autonomamente à taxa de 35%, os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, nas situações em que se verificasse a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e, bem assim, os gastos relativos à parte que excedesse o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se tratasse de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que fosse a modalidade de pagamento.

A taxa aplicada sobre as despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola foi aumentada para 70% com a entrada em vigor do DL n.º 159/2009 de 13 de julho.

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, veio substituir o limite do custo de aquisição das VLPM de 40.000€ para os limites previstos na al. e) do n.º 1 do artigo 34.º que, por sua vez, remetia para a Portaria n.º 467/2010 de 7 de julho, nos casos em que o sujeito passivo apresentasse PF nos dois exercícios anteriores àquele a que os encargos efetuados diziam respeito.

Surgiu ainda uma nova introdução no regime das TA: além dos 35% sobre os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verificasse a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, passou também a ser tributado, à mesma taxa, os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas aos mesmos cargos, quando estas representassem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuíssem valor superior a 27.500€, salvo se o seu pagamento estivesse

---

<sup>19</sup> O aumento destas taxas teve efeitos, segundo o n.º 1 do art.º 5º do diploma em questão, a partir do dia 1 de Janeiro de 2008. Por esta razão, levantaram-se muitas contestações pondo em causa o princípio da não retroatividade, previsto no n.º 3 do art.º 103.º da CRP.

subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

O OE de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro) reformulou a incidência das TA sobre as VLPM, motos e motocicletos. Até 2010 eram tributados apenas os encargos dedutíveis e a sua tributação baseava-se nos níveis de emissão de CO<sub>2</sub>. Com a vigência desta lei, passam a ser tributados os encargos suportados, independentemente de serem ou não aceites fiscalmente, e a tributação passa a ter por base o custo de aquisição. À taxa de 10% são tributados os encargos suportados com motos, motocicletos e VLPM quando o custo de aquisição destas fosse igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 34.º e, quando o custo de aquisição é superior, a taxa de tributação dos mesmos aumenta para 20%, independentemente do sujeito passivo apresentar ou não PF. Com a aprovação do OE 2011 foi introduzida o agravamento de 10 pontos percentuais em todas as taxas de TA quando o sujeito passivo apresentasse PF.

A Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, que aprova o OE 2012, aumenta de 20% para 25% a tributação dos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano. Uma outra alteração acontece na tributação das despesas não documentadas. Até à data, a sua tributação aumentava de 50% para 70% quando efetuadas por sujeitos passivos que não exercessem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Com a aprovação desta Lei, esse aumento também acontece quando essas despesas são efetuadas por sujeitos passivos cujos rendimentos estejam sujeitos a imposto especial sobre o jogo.

Em 2014, o IRC sofreu uma reformulação aprofundada, através da Lei n.º 2/2014, mas as TA mantiveram-se como parte integrante do CIRC. Relativamente às despesas não documentadas, apenas foram redirecionadas para novos artigos. No que concerne às VLPM, motos e motocicletos, o seu regime de tributação sofreu uma nova reestruturação: 1) as TA sobre as viaturas ligeiras mistas deixaram de acontecer; 2) deixa-se de fazer remissão à Portaria n.º 467/2010, passando os limites relativos ao custo de aquisição a estarem integralmente previstos no n.º 3 do art.º 88.º, subdividido em três escalões em que se aplicam as seguintes taxas:

- 10% para VLP, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja inferior a 25.000€;
- 27,5% para VLP, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€; e
- 35% para VLP, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 35.000€.

De acordo com o n.º 10 do art.º 12.º da Lei n.º 2/2014<sup>20</sup> a aplicação das taxas é independente da respetiva data de aquisição ou locação da viatura, ao contrário do que acontecia com a aplicação dos limites fixados pela Portaria n.º 467/2010<sup>21</sup>. Mantêm-se a exclusão das TA nas VLP, motos e motocicletas afetos à exploração de serviços públicos de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo e das viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS<sup>22</sup> com a particularidade de, nestas últimas, a exclusão não se aplicar apenas às depreciações das viaturas, como vigorou até 2013.

A taxa aplicada aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção, abrangendo os rendimentos de capitais que, em conformidade com a taxa de IRC, baixa de 25% para 23%. Manteve-se ainda o agravamento dos 10 pontos percentuais das taxas de TA quando o sujeito passivo apresenta PF. Mas este passa a ser aplicado apenas se os factos tributários se relacionarem com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícolas não isenta de IRC.

Por fim, são aditados dois novos pontos ao regime das TA: 1) no n.º 15, é feita uma seleção dos factos tributários que serão sujeitos a TA no caso do sujeito passivo aplicar o regime simplificado de tributação; e 2) o n.º 16 refere que a TA não é aplicada às despesas ou encargos suportados por estabelecimento estável, situado fora do território português, e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

A Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro, acrescentou a tributação das viaturas ligeiras de mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do Código do Imposto sobre Veículos (CIV) e, por fim, a Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro, aditou dois novos números ao artigo 88.º, fruto da aplicação da denominada Fiscalidade Verde, em que 1) as viaturas ligeiras de passageiros, quando híbridas *plug-in*, ficam sujeitas às taxas de 5% se o seu valor de aquisição for inferior a 25.000€, 10% se igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€ e 17,5% se igual ou superior a 35.000€ e 2) quando movidas a Gás de Petróleo Liquefeito (GPL) ou Gás Natural Veicular (GNV), as taxas aplicadas são, nos mesmos termos, de 7,5%, 15% e 27,5%, respetivamente.

---

<sup>20</sup> Lei da Reforma do IRC – disposições transitórias.

<sup>21</sup> As VLP movidas exclusivamente a energia elétrica não são abrangidas pelo regime das TA.

<sup>22</sup> O n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS refere que consideram-se como rendimentos de trabalho dependente 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, designadamente: as resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.



A Tabela 2 apresenta um resumo da evolução histórica das TA em sede de IRC, onde constam os diplomas que levaram às alterações do seu regime e uma breve descrição dessas alterações.

**Tabela 2 - Evolução das TA em sede de IRC em Portugal**

<b>Legislação</b>	<b>Descrição</b>
DL n.º 192/90	Introdução das TA no nosso Sistema Fiscal Tributação das despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola à taxa de 10%
Lei n.º 39-B/94	Aumento da taxa aplicada nas despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola para 25%
Lei n.º 52-C/96	Aumento da taxa aplicada nas despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola para 30% Tributação das despesas confidenciais ou não documentadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola à taxa de 40%
Lei n.º 87-B/98	Aumento da taxa aplicada nas despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola para 32% Aumento da taxa aplicada nas despesas confidenciais ou não documentadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola à taxa de 60%
Lei n.º 3-B/00	Tributação das Despesas de Representação à taxa de 6,4% Tributação dos encargos relacionados com as VLP à taxa de 6,4%
Lei n.º 30- G/00	Inclusão dos encargos relacionados com barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos Tributação das despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas não residentes em território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável à taxa de 35% Tributação das despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas não residentes em território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, à taxa de 55%
DL n.º 198/2001	Menção de que são tributados autonomamente os encargos dedutíveis relacionados com as VLP, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos (até então não era mencionada a dedutibilidade dos gastos)
Lei n.º 109-B/01	Deixam de ser tributados os encargos relacionados com barcos de recreio e aeronaves de turismo
Lei n.º 32-B/2002	Tributação dos encargos dedutíveis respeitantes a VLPM, quando o seu custo de aquisição for superior a 40.000€, e o sujeito passivo apresente PF nos dois exercícios anteriores àquele, a que os referidos encargos dizem respeito à taxa de 15%
Lei n.º 107-B/2003	As taxas aplicadas às despesas de representação e aos encargos dedutíveis relacionados com VLPM, motos e motociclos passam a ser fixas em 6%, assim como as aplicadas aos encargos dedutíveis respeitantes a VLPM, quando o seu custo de aquisição for superior a 40.000€, e o sujeito passivo apresente PF nos dois exercícios anteriores àquele, a que os referidos encargos dizem respeito, fixada em 15%
Lei n.º 55-B/2004	Tributação das ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal à taxa de 5% Redução da taxa aplicada nas despesas de representação e nos encargos dedutíveis relacionados com VLPM, motos e motociclos para 5%
DL n.º 192/2005	Tributação dos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial à taxa de 20%

Lei n.º 67-A/2007	Aumento da taxa aplicada nas despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos de IRC no âmbito da atividade comercial, industrial ou agrícola para 50% (deixam de ser mencionadas as despesas não confidenciais)
Lei n.º 64/2008	Aumento da taxa aplicada aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com VLPM, motos e motociclos para 10% (são excluídos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica)
	Tributação dos encargos dedutíveis relacionados com VLPM, cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90g/km no caso de serem movidos a gasóleo, à taxa de 5% (são excluídos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica)
	Aumento da taxa aplicada aos encargos dedutíveis respeitantes a VLPM, quando o seu custo de aquisição for superior a 40.000€, e o sujeito passivo apresente PF nos dois exercícios anteriores àquele, a que os referidos encargos dizem respeito para 20% (são excluídos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica)
Lei n.º 100/2009	Tributação dos gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente à taxa de 35%
	Tributação dos gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício dos cargos de gestor, administrador ou gerente até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo à taxa de 35%
DL n.º 159/2009	Aumento da taxa aplicada nas despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola à taxa de 70%
Lei n.º 3-B/2010	Substituição do limite do custo de aquisição das VLPM para os previstos na al. e) do n.º 1 do artigo 34.º nos casos em que o sujeito passivo apresentasse PF nos dois exercícios anteriores àquele a que os encargos efetuados diziam respeito
	Tributação dos bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500€, à taxa de 35%
Lei n.º 55-A/2010	Tributação dos encargos dedutíveis e não dedutíveis dos encargos relacionados com as VLPM, motos e motociclos.
	Tributação das VLPM deixa de ter por base os níveis de emissão de CO2 e deixa de existir diferenciação entre sujeitos passivos com LT e PF
	Tributação dos encargos suportados com motos, motociclos e VLPM quando o custo de aquisição destas é igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do Artigo 34.º à taxa de 10%
	Tributação dos encargos suportados com motos, motociclos e VLPM quando o custo de aquisição destas é superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do Artigo 34.º à taxa de 20%
	Agravamento de 10 pontos percentuais nas taxas de TA quando o sujeito passivo apresenta PF
Lei n.º 64-B/2011	Aumento da taxa aplicada nos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial para 25%
	Alargamento da base de tributação das despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos cujos rendimentos estejam sujeitos a imposto especial sobre o jogo, tributadas à taxa de 70%
Lei n.º 2/2014	Passam a estar fixados os limites dos diferentes escalões no próprio artigo, tendo sido eliminada a remissão para a Portaria n.º 467/2010 e a aplicação das taxas é independente do ano de aquisição das VLP, motos e motociclos
	Tributação dos encargos com VLP, motos e motociclos cujo valor de aquisição seja inferior a 25.000€ à taxa de 10%
	Tributação dos encargos com VLP, motos e motociclos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€ à taxa de 27,5%

	<p>Tributação dos encargos com VLP, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 35.000€ à taxa de 35%</p> <p>Redução da taxa aplicada nos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial para 23%</p> <p>Sujeitos passivos que aplicam o Regime Simplificado de Tributação ficam sujeitos a TA sobre despesas não documentadas, VLP e despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas não residentes e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável</p> <p>TA não aplicada às despesas ou encargos suportados por entidades não residentes</p>
Lei n.º 82-C/2014	Alargamento da base de tributação para as viaturas ligeiras de mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do Código do Imposto sobre os Veículos (CIV) nos mesmo moldes que as VLP
Lei n.º 82-D/2014	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja inferior a 25.000€, quando híbridas <i>plug-in</i> , à taxa de 5%
	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€, quando híbridas <i>plug-in</i> , à taxa de 10%
	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 35.000€, quando híbridas <i>plug-in</i> , à taxa de 17,5%
	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja inferior a 25.000€, quando movidas a GPL ou GNV, à taxa de 7,5%
	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€, quando movidas a GPL ou GNV, à taxa de 15%
	Tributação dos encargos com VLP e mercadorias, referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos cujo valor de aquisição seja igual ou superior a 35.000€, quando movidas a GPL ou GNV, à taxa de 27,5%

### 2.3.3. Tipos de tributação autónoma

Atualmente, o art.º 88.º estabelece o regime das TA, referindo as suas bases tributáveis e respetivas taxas aplicadas aos diferentes tipos de TA, a seguir enumeradas:

- despesas não documentadas;
- VLP e de mercadorias previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletos;
- despesas de representação;
- despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a qualquer tipo, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional e que estejam submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes;

- os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais;
- indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo;
- gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500.

Enumerados os diferentes tipos de TA é possível verificar que a sua natureza é diversificada e vasta. No ponto que se segue, faz-se uma análise detalhada da sua génese.

### **2.3.3.1. Despesas Não Documentadas**

As despesas não documentadas são *“aquelas despesas que carecem de qualquer documento justificativo ou em que os documentos existentes são de tal modo deficientes que não permitem conhecer quer a natureza da despesa, quer o respetivo beneficiário”* (Martins, 2013, p.281). Estas despesas, não são fiscalmente aceites (al. b) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC) e estão sujeitas a uma taxa de TA de 50% (n.º 1 do art.º 88.º do CIRC).

Quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º<sup>23</sup>, a taxa de tributação aumenta para 70% (n.º 2 do art.º 88.º do CIRC). De acordo com Martins (2013, p.281), *“este agravamento encontra justificativo no facto de este tipo de entidades não sofrer o efeito prévio da não dedutibilidade do encargo na determinação do lucro tributável”*.

Num cenário de PF, estas taxas são agravadas em 10 pontos percentuais por força do n.º 14 do art.º 88.º do CIRC.

Nota-se uma grande penalização fiscal para as despesas não documentadas. No entanto, é justificável *“uma vez que se pode supor que lhes estarão subjacentes pagamentos não declarados pelos respetivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como a corrupção”*

---

<sup>23</sup> Artigo 7º do CIRC: “Não estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo”.

(Morais, 2007, p.203). Assim, "*a incidência de tributação em despesas não documentadas visa compensar a ausência de tributação na esfera do respetivo beneficiário*" (Mesquita, 2014, p.10).

**2.3.3.2. Viaturas Ligeiras de Passageiros, de Mercadorias previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motociclos**

A decisão de aquisição de uma VLP por parte das empresas pode ter por base a necessidade de um meio de transporte para, por exemplo, distribuição de bens, compra de mercadorias, contacto com os clientes ou até mesmo procura de novos clientes ou de novos lugares para ampliar negócio. Ou seja, podem ser utilizados para o desenvolvimento das atividades da empresa.

Contudo, a atribuição de uma VLP a um trabalhador, seja ele gerente, administrador ou funcionário, pode ser uma forma de remuneração em espécie ou uma distribuição oculta de lucros. Mesmo que o sujeito passivo atribua a referida viatura ao trabalhador para efeitos profissionais, a mesma pode, no entanto, ser utilizada pelo próprio trabalhador para questões pessoais. "*Facilmente, essa utilização na esfera pessoal não será tributada se o acordo de utilização do veículo entre empresa e trabalhador não for reduzido a escrito*" (Antunes, 2013, p.24) .

Outra situação possível é a tendência dos empresários para "*colocarem os custos das viaturas ligeiras nas empresas, tendo entendido o legislador que as viaturas, sobretudo as de valor elevado, não são ativos essenciais à atividade operacional das empresas e, também, convenhamos, uma forma fácil de arrecadar receita fiscal*" (Antunes, 2013, p.24).

De forma a suavizar esta possível vantagem fiscal, o legislador aplica uma taxa de TA sobre os encargos efetuados ou suportados com as VLP, de mercadorias previstas na al. a) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motociclos, exceto os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica ou quando já tributados em sede de IRS<sup>24</sup>, conforme os n.º 3 do artigo 88.º, com a agravante de 10 pontos percentuais num cenário de PF. "*O raciocínio do legislador terá sido penalizar as empresas com viaturas de valor elevado e ainda as penalizar mais se apresentarem prejuízo fiscal*" (Antunes, 2013, p.24).

A TA incide sobre os encargos, aceites e não aceites para efeitos fiscais, com as VLP, motos e motociclos que, de acordo com o n.º 5 do art.º 88.º, podem ser, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

*"Quando se diz «nomeadamente», isto significa que muitas mais serão as despesas. Temos, por exemplo, as portagens e aparcamentos e os encargos*

---

<sup>24</sup> Para que seja tributada em sede de IRS, na esfera do trabalhador, é necessário a celebração de um contrato por escrito onde conste a atribuição da viatura ao trabalhador.

*com advogados e tribunais, quando estiver em causa um conflito que abranja uma viatura ligeira de passageiros e também os juros de leasing ou de ALD<sup>25</sup>” (Portugal, 2009, p.25).*

Até ao período de tributação 2013, para além dos encargos das VLP, também os relacionados com as viaturas ligeiras mistas eram tributados autonomamente. Contudo, com as alterações aplicadas pela Reforma Fiscal de 2014, estes últimos encargos deixam de ser tributados, sendo apenas tributados os encargos com as VLP. Por conseguinte, a aprovação do OE 2015 vem tributar os encargos com as viaturas ligeiras de mercadorias previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV<sup>26</sup>. Segundo este preceito, serão tributados autonomamente os encargos com as viaturas ligeiras de mercadorias que não sejam tributados pelas taxas reduzidas (que de acordo com a al. b) do n.º 1 do art.º 9.º do CIV, são as de caixa aberta ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor e sem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável e, conforme o n.º 2 do mesmo artigo, as de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo a do condutor, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2 do art.º 7.º<sup>27</sup>) nem pela taxa intermédia (que são aquelas que possuem caixa aberta ou não, com lotação superior a três

<sup>25</sup> As locações financeiras seguem as regras de TA como se se tratasse de uma VLP adquirida. O bem locado é transferido e contabilizado no AFT do locatário pelo valor que a entidade locadora estabelece e, consequentemente, todos os riscos e vantagens inerentes à viatura locada, são da responsabilidade do locatário (NCRF 19 – “Locações”). As depreciações a ela inerentes, assim como os juros da locação financeira e outros encargos serão tributados autonomamente com a aplicação de uma taxa de 10%, 27,5% ou 35%, consoante o valor bruto escriturado se enquadre nas al. a), b) ou c), respetivamente, do n.º 3 do art.º 88 do CIRC. Estes também serão sujeitos à penalização dos 10 pontos percentuais em cenário de PF.

O mesmo acontece com as amortizações financeiras e respetivos encargos das locações operacionais. Apesar de a viatura locada não ser contabilizada no ativo do locatário, este tem que pagar TA pelas rendas da locação e correspondentes encargos. Relativamente à taxa de TA a aplicar, esta dependerá se o valor do capital a amortizar se situa nos valores mencionados nas alíneas do n.º 3 do art.º 88 do CIRC.

<sup>26</sup> Veículos da categoria europeia N1 tributados à taxa de 100% da tabela A do Imposto sobre os Veículos (ISV).

<sup>27</sup> Este dispõe o seguinte: “A tabela B, a seguir indicada, tem em conta exclusivamente a componente cilindrada, sendo aplicável aos seguintes veículos:

- Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm;
- Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
- Aos automóveis abrangidos pelos n.ºs 2 e 3 do artigo seguinte, nas percentagens aí previstas;
- Aos automóveis abrangidos pelos n.ºs 2 e 3 do artigo seguinte, nas percentagens aí previstas;”

**TABELA B – Componente Cilindrada**

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 1250	4,34	2 799,66
Mais de 1250	10,26	10 200,16

lugares, incluindo a do condutor, que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável, de acordo com o n.º 3 do art.º 8.º do CIV<sup>28</sup>).

*“Em suma, devemos considerar sujeitas a tributação autónoma as seguintes tipologias de viaturas:*

- *Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm (este cuidado com a altura tem como objetivo incluir apenas as viaturas ligeiras de passageiros convertidas em viaturas de dois lugares);*

- *Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável”* (Pinto e Pinto, 2015, p.123).

O n.º 3 do art.º 88.º prevê três taxas<sup>29</sup> de TA sobre os encargos das VLP, de mercadorias referidas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletas, consoante o valor de aquisição dessas viaturas. Assim: 1) quando o valor de aquisição das viaturas é inferior a 25.000€, aplica-se a taxa de 10%; 2) quando o valor de aquisição se situa entre 25.000€ e 34.999,99€, aplica-se a taxa de 27,5% e 3) quando o valor de aquisição é igual ou superior a 35.000€, aplica-se a taxa de 35%.

Contudo, com o intuito de incentivar os sujeitos passivos a recorrer à aquisição de veículos menos poluentes, a Reforma da Fiscalidade Verde, acrescenta os n.ºs 17 e 18 ao art.º 88.º do CIRC, onde o primeiro prevê taxas de TA reduzida em 50% dos encargos ocorridos com as VLP híbridas *plug-in* e, o segundo, taxas de TA reduzidas em 25% dos encargos ocorridos com as VLP movidas a GPL ou a GNV.

Assim, as VLP podem ser sujeitas, consoante as características da viatura, às seguintes taxas de TA:

---

<sup>28</sup> Segundo este *“é aplicável uma taxa intermédia, correspondente a 50% do imposto resultante da aplicação da tabela B a que se refere o n.º 2 do artigo anterior, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor, que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável”*.

<sup>29</sup> De acordo com o n.º 10 do art.º 12 da Lei da Reforma do IRC, estas taxas são aplicadas independentemente da data de aquisição das viaturas ou da sua locação.

**Tabela 3 - Taxas de TA aplicadas aos diferentes tipos de VLP**

Valor de Aquisição	Taxas de Tributação Autónoma			
	Combustão interna	Híbridos <i>plug-in</i>	GPL GNV	Veículos elétricos
<25.000€	10%	5%	7,5%	Isentos
≥ 25.000€ e <35.000€	27,50%	10%	15%	Isentos
≥ 35.000€	35%	17,50%	27,50%	Isentos

**Fonte:** Adaptado de PricewaterhouseCoopers ([www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2015/irc/tributacao-autonoma.html](http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2015/irc/tributacao-autonoma.html)). Data de acesso: 27 de outubro de 2015)

A TA nas VLP, de mercadorias previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motociclos é talvez a mais penalizadora. No entanto, há mecanismos que podem levar à sua atenuação.

Contabilisticamente, de acordo com a Norma Contabilística de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis – as VLP e de mercadorias devem ser reconhecidas como pertencendo ao Ativo Fixo Tangível (AFT) do sujeito passivo, desde que cumpra com os requisitos exigíveis por essa norma no parágrafo 6 e 7, ou seja:

- ser itens tangíveis que:
  - a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimentos de bens ou
  - b) serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
  - c) se espera que sejam usados durante mais do que um período.
- se:
  - a) for provável que futuros benefícios económicos associados à viatura fluam para a entidade; e
  - b) o custo da mesma puder ser mensurado fiavelmente.

Sendo um AFT, deve ser definido a sua vida útil (período de tempo que se estima que a viatura esteja disponível para uso), o método de depreciação a ser usado (normalmente o método das quotas constantes) e, eventualmente, o valor residual da viatura (valor de mercado que se estima que o bem terá no final da sua vida útil).

Para proceder à correta depreciação da viatura tem-se que fazer o cálculo da quantia depreciável. Esta, normalmente, é o custo da viatura. Contudo, se lhe for atribuído um valor residual, este é deduzido à quantia depreciável, ou seja, o montante a depreciar será menor. O montante sistemático a depreciar anualmente será menor quanto maior for a vida útil da viatura.

Em termos fiscais, a vida útil e o valor residual dos ativos estão regulados no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro e nos artigos 29.º a 33.º do CIRC. De acordo com o art.º 1.º do Decreto Regulamentar é objeto de depreciação os elementos do ativo sujeitos a



depreciação, considerando-se como tais os AFT que, com caráter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

O art.º 3.º refere que a vida útil de um elemento do ativo depreciable é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual. Da mesma forma que na contabilidade, em termos fiscais, o valor residual de uma VLP ou de mercadorias é excluído da quantia depreciable. Isto atenua a TA a pagar<sup>30</sup>.

Relativamente à vida útil do ativo, na fiscalidade há um limite máximo e mínimo da quota anual de depreciação aceite. No caso das VLP, temos a quota máxima de 25%<sup>31</sup> (4 anos), segundo o n.º 1 do art.º 5.º e uma quota mínima de 12,5% (metade da quota máxima – 8 anos), nos termos do n.º 2 do art.º 18.º.

Apesar de não atenuar a totalidade da TA a pagar, quando se trata da vida útil do ativo, pode ser diferido o pagamento do imposto<sup>32</sup>. Contudo, o sujeito passivo muitas vezes tem tendência a seguir o critério fiscal na contabilidade sem cumprir com rigor as normas contabilísticas. Se optar por atribuir a vida útil realmente adequada à viatura e a inclusão de um valor residual, poderá atenuar e/ou diferir a carga fiscal a que fica sujeito com a TA.

Note-se que, de acordo com Pinto e Pinto (2014), as taxas aplicadas nos encargos relacionados com as VLP ou de mercadorias cujo custo de aquisição é igual ou superior a 25.000€ têm caráter confiscador. Tenha-se em conta a Tabela 4 a seguir apresentada:

---

<sup>30</sup> Assim, se um veículo de passageiros convencional, adquirido em 2010, totalmente depreciado em 4 anos (depreciado à taxa de 25%), for contabilizado por 30.000€ sem atribuição de valor residual, o valor total da TA será 8.250€. Contudo, se for atribuído um valor residual de, por exemplo, 4.000€, a quantia depreciable será de 26.000€ e será esta que incidirá a taxa de tributação, ou seja, terá a pagar 7.150€ de TA (al. c) do n.º 3 do art.º 88º do CIRC).

<sup>31</sup> Tabela II – Taxas Genéricas; Grupo 4 – Material Rolante ou de Transporte; Código 2375 – Ligeiros e Mistos do Decreto Regulamentar n.º 29/2009 de 14 de Setembro.

<sup>32</sup> No exemplo apontado na nota 30, tendo em conta a atribuição do valor residual, o sujeito passivo terá que pagar 1.787,50€ de TA anualmente que, ao fim de 4 anos, dá 7.150€. Se, ao invés de 4 anos de vida útil, lhe for atribuída, por exemplo, 7 anos (aproximadamente uma taxa de 14,29%), o valor a pagar de imposto seria de 1.021,43€ por ano.

**Tabela 4 - Aplicação da TA em viaturas**

Descrição	Valores de aquisição				
	24 000,00 €	25 000,00 €	30 000,00 €	35 000,00 €	50 000,00 €
Depreciação Contabilística (Vida útil 4 anos)	6 000,00 €	6 250,00 €	7 500,00 €	8 750,00 €	12 500,00 €
Depreciação Aceite (25% x 25.000€) (1)	6 250,00 €	6 250,00 €	6 250,00 €	6 250,00 €	6 250,00 €
Taxa de IRC (2)	1 312,50 €	1 312,50 €	1 312,50 €	1 312,50 €	1 312,50 €
Tributação Autónoma (3)	600,00 €	1 718,75 €	2 062,50 €	3 062,50 €	4 375,00 €
Poupança/Agravamento da Tributação	- 712,50 €	406,25 €	750,00 €	1 750,00 €	3 062,50 €

**Fonte:** Baseado em Pinto e Pinto (2014)

(1) Limite do custo de aquisição definido pela al. d) do n.º 4 do art.º 1.º da Portaria n.º 467/2010 de 7 de julho.

(2) Considerando a aplicação da taxa de 21% sobre o valor da depreciação aceite

(3) Considerando a aplicação das taxas previstas no n.º 3 do art.º 88.º do CIRC sobre o valor da depreciação total (contabilística)

Como se pode verificar, em relação às depreciações, o sujeito passivo terá de pagar uma quantia superior àquela que seria paga se não adquirisse a viatura. Ou seja, o valor do IRC que teria a pagar se não adquirisse a viatura é inferior à TA que terá a pagar com a sua aquisição.

### **2.3.3.3. Despesas de representação**

As despesas de representação, quando dedutíveis, também estão sujeitas a TA, à taxa de 10%, segundo o n.º 7 do art.º 88.º, que será agravada em 10 pontos percentuais se o sujeito passivo apresentar PF, segundo o n.º 14 do mesmo artigo.

Estas despesas são facilmente confundidas com as despesas de deslocação e estadas por serem muito semelhantes. *“A correta distinção entre estes dois tipos de despesas é fundamental, pois acarretam diferenças ao nível da sujeição às tributações autónomas, bem como a aceitação fiscal do gasto”* (Silva, 2011, p.32).

Por um lado, as despesas de representação, de acordo com o n.º 7 do art.º 88.º, são, nomeadamente, despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades. A noção de despesas de representação, para efeitos de aplicação da TA, está relacionada com gastos que são afetos apenas a clientes, fornecedores ou outras entidades e não com importâncias postas à disposição do trabalhador (Mesquita, 2014). Por outro lado, as despesas de deslocação e de estadas, segundo Franco (2008, p.46), *“são despesas suportadas quando se estiver perante encargos com transporte, estadias, refeições suportados com trabalhadores dependentes da empresa por motivos de deslocação destes fora do local de trabalho mediante a apresentação de um documento comprovativo”*.

As primeiras são fiscalmente dedutíveis quando devidamente suportadas através de documento legal, nomeadamente a fatura da prestação de serviços. No entanto, estão sujeitas a TA,

como já foi referido, em 10%, “o que significa que na prática parte da despesa não é aceite fiscalmente” (Franco, 2013). Já as despesas de deslocação e estadas, se comprovadas através da emissão de documento legal, são também aceites para efeitos fiscais, mas não são sujeitas a TA, ou seja, “são aceites fiscalmente na totalidade” (Franco, 2013).

A Circular n.º 20/2009 faz o enquadramento fiscal dos encargos com aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol e é um exemplo de como delimitar as despesas que devem ser tributadas autonomamente (Mesquita, 2014). Segundo a AT, os gastos relacionados com publicidade e promoção da imagem são aceites e não são tributados autonomamente, mas os gastos relacionados, por exemplo, com lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o *catering*, os serviços de hospedeiras, os lugares de estacionamento e, os convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes, e ainda, os serviços conexos com a utilização dos camarotes, são aceites mas também sujeitos a TA.

#### **2.3.3.4. Importâncias pagas ou devidas a entidades fora do território português e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável**

As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas quer singulares quer coletivas residentes fora do território português e que aí estejam submetidas a um regime fiscal privilegiado<sup>33</sup>, não são fiscalmente aceites, exceto se o sujeito provar que esses encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e que não têm carácter anormal ou um montante exagerado, nos termos da al. r) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

São ainda sujeitas a uma taxa de TA de 35% quando efetuadas por entidades que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou a uma taxa de 55% quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos a imposto especial sobre o jogo.

De acordo com Mesquita (2014), a TA aplicável a este tipo de despesas poderá ser considerada como uma forma de compensar eventuais formas de elisão fiscal, nomeadamente a elisão fiscal objetiva por acumulação de rendimentos.

A Tabela 5 lista os países considerados como tendo um regime fiscal privilegiado, nos termos da Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro:

---

<sup>33</sup> Também conhecidos como “Paraísos Fiscais”.

**Tabela 5 - Lista de países com regime fiscal claramente mais favorável**

Andorra	Ilhas Falkland ou Malvinas	Ilhas Marshall	São Cristóvão e Nevis
Anguilha	Ilhas Fiji	Maurícias	São Marino (6)
Antígua e Barbuda	Gâmbia	Mónaco	Ilha de São Pedro e Miguelon
Antilhas Holandesas	Grenada	Monserrate	São Vicente e Grenadinas
Aruba	Gibraltar (5)	Nauru	Seychelles
Ascensão	Ilha de Guam	Ilhas Natal	Suazilândia
Bahamas	Guiana	Ilha de Niue	Ilhas Svalbard (4)
Bahrain	Honduras	Ilha Norfolk	Ilha de Tokelau
Barbados (6)	Hong Kong (6)	Sultanato de Oman	Tonga
Belize	Jamaica	Ilhas do Pacífico (3)	Trinidad e Tobago
Ilhas Bermudas (5)	Jordânia	Ilhas Palau	Ilha Tristão da Cunha
Bolívia	Ilha de Queshm	Panamá (6)	Ilhas Turks e Caicos
Brunei	Ilha de Kiribati	Ilha de Pitcairn	Ilha Tuvalu
Ilhas do Canal (2) (5)	Koweit (6)	Polinésia Francesa	Uruguai (6)
Ilhas Cayman (5)	Labuán	Porto Rico	República de Vanuatu
Ilhas Cocos e Keeling	Líbano	Quatar (6)	Ilhas Virgens Britânicas (5)
Ilhas Cook	Libéria	Ilhas Salomão	Ilhas Virgens dos EUA
Costa Rica	Liechtenstein	Samoa Americana	República Árabe do Yémen
Djibouti	Ilhas Maldivas	Samoa Ocidental	
Dominica	Ilha de Man (5)	Ilha de Santa Helena	
Emiratos Árabes Unidos (6)	Ilhas Marianas do Norte	Santa Lúcia	

(1) A portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, retirou da lista referida a República de Chipre e as holdings 1929 do Luxemburgo, com efeitos a partir de 9 de novembro de 2011.

(2) Inclui Alderney, Guernsey (5), Jersey (5), Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou.

(3) Restantes Ilhas do Pacífico não compreendidas nesta lista.

(4) Arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya.

(5) As Autoridades portuguesas assinaram, até 14 de janeiro de 2011, quinze Acordos sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal que poderão levar a excluir desta lista as jurisdições de Andorra, Antígua e Barbuda, Belize, Ilhas Bermudas, Ilhas Cayman, Dominica, Gibraltar, Guernsey, Ilha de Man, Jersey, Libéria, São Cristóvão e Nevis, Santa Lúcia, Ilhas Turks e Caicos e Ilhas Virgens Britânicas.

(6) Jurisdição com a qual as Autoridades portuguesas assinaram uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT). As CDT com os Emirados Árabes Unidos, Hong Kong e Panamá já se encontram em vigor.

**Fonte:** PricewaterhouseCoopers (<http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/paraisos-fiscais.jhtml>: Data de acesso: 27 de junho de 2014)

### **2.3.3.5. Ajudas de Custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador**

As ajudas de custo são importâncias entregues pela entidade patronal aos seus trabalhadores quando estes se desloquem do seu domicílio necessário<sup>34</sup> ao serviço da entidade

<sup>34</sup> Segundo o art.º 2.º do DL n.º 106/1998 de 24 de Abril, considera-se domicílio necessário, para efeitos de abono de ajudas de custo, sem prejuízo do estabelecido em lei especial:

- a) A localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;
- b) A localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;

patronal e têm como objetivo compensar os gastos acrescidos que o trabalhador possa incorrer, tal com refeições e alojamento.

As ajudas de custo têm essencialmente, as seguintes características:

- *“Apenas é aplicável aos trabalhadores dependentes (onde se incluem os membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas, ou seja, aos gerentes e administradores);*
- *implicam uma deslocação ao serviço da entidade patronal, isto é, sob as ordens e instruções desta;*
- *visam compensar os gastos dos trabalhadores com a deslocação, não tendo assim a natureza de salário ou remuneração, mas sim de uma espécie de “reembolso das despesas”;*
- *dispensam a apresentação do documento da despesa, por parte do trabalhador.”* (Silva, 2011, p.41).

Em sede de IRS, as ajudas de custo e as compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador são consideradas como rendimento de trabalho dependente apenas na parte em que excedem *“os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado”* (alínea d) do n.º3 do art.º 2.º do CIRS).

Em sede de IRC, estes encargos são totalmente aceites desde que sejam faturados a clientes, escriturados a qualquer título. Caso não sejam faturados a clientes, devem possuir mapa itinerário através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem esses encargos, designadamente o nome do beneficiário, o local e a data da deslocação, o tempo de permanência e o objetivo, identificação da viatura e proprietário em caso de deslocação em viatura própria do trabalhador bem como o número de quilómetros percorridos. Se estes requisitos não forem cumpridos, então os encargos deixam de ser fiscalmente dedutíveis, de acordo com a alínea h) do n.º1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Os pressupostos da atribuição dos abonos de ajudas de custos estão estabelecidos na lei através do DL n.º 106/98 de 24 de abril e no DL n.º 192/95 de 28 de julho. De acordo com estes diplomas, o direito ao abono de ajudas de custo acontece quando, nas deslocações diárias, o trabalhador se desloque para além de 5 km e, nas deslocações por dias sucessivos, além de 20 km.

Deverão ser, contudo, respeitados alguns critérios para a atribuição dos abonos de ajudas de custos, previstos no art.º 8.º do DL n.º 106/98:

---

c) A localidade onde se situa o centro da sua atividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções.

**Tabela 6 - Critérios Aplicáveis aos Abonos de Ajudas de Custo**

Deslocações Diárias	%	Deslocações por dias sucessivos	%
Período: 13h e 14h	25	<i>Dia de partida:</i>	
		✓ até às 13h	100
		✓ das 13 às 21h	75
		✓ após as 21h	50
Período: 20h e 21h	25	<i>Dia de chegada</i>	
		✓ até às 13h	0
		✓ das 13 às 21h	25
		✓ após as 21h	50
Que impliquem dormida	50	Restantes dias	100

**Fonte:** Adaptado de Portal Verbo Jurídico *in* Verbo Jurídico

<http://www.verbojuridico.com/ficheiros/info/ajudascusto.pdf>; Data de acesso: 19-junho-2014

Da mesma forma, os limites legais são fixados, anualmente, através de Portaria do Ministério das Finanças<sup>35</sup> sendo, em 2015, os constantes na Tabela 7.

**Tabela 7 – Limites do Abonos de Ajudas de Custo**

Cargo ou Vencimento	Deslocações no País				Deslocações ao e no Estrangeiro			
	100%	75%	50%	25%	100%	75%	50%	25%
<b>Membros do Governo</b>	69,19 €	51,89 €	34,60 €	17,30 €	100,42 €	75,32 €	50,21 €	25,11 €
<b>Trabalhadores Funções Públicas</b>								
❖ Vencimento > nível 18	50,20 €	37,65 €	25,10 €	12,55 €	89,35 €	67,01 €	44,68 €	22,34 €
❖ Vencimento > nível 9 < nível 18	43,39 €	32,54 €	21,70 €	10,85 €	85,50 €	64,13 €	42,75 €	21,38 €
❖ Outros	39,83 €	29,87 €	19,92 €	9,96 €	72,72 €	54,54 €	36,36 €	18,18 €

**Fonte:** Portal Verbo Jurídico *in* Verbo Jurídico

<http://www.verbojuridico.com/ficheiros/info/ajudascusto.pdf>; Data de acesso: 19-junho-2014

O excedente pago acima destes limites deverá ser considerado como rendimento de trabalho dependente, de acordo com a alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, e deverá ser tributado em sede de IRS e Segurança Social.

Em suma:

- *“as despesas com ajudas de custo serão sempre de considerar encargo dedutível em IRC desde que faturadas a clientes;*
- *não sendo faturadas aos clientes, apenas serão de considerar encargo dedutível se devidamente documentadas e suportadas em mapa que permita controlar os pressupostos da sua atribuição;*

<sup>35</sup> Portaria n.º 1553-D/2008 de 31 de dezembro, DL n.º 137/2010, de 28 de dezembro e Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

• *para os beneficiários, apenas será de considerar rendimento do trabalho dependente a parte das ajudas de custo que excedem os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição.”*  
(Silva, 2011, p.139).

Note-se que a atribuição do abono das ajudas de custo, de acordo com o art.º 12.º do DL n.º 106/98, não pode ultrapassar 90 dias seguidos de deslocação.

Similarmente, os gastos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, para poderem ser dedutíveis, necessitam de ser faturados a clientes ou, caso não o sejam, necessitam de um mapa itinerário onde conste o nome do beneficiário, o local e a data da deslocação, o tempo de permanência e o objetivo, a identificação da viatura e proprietário, o número de quilómetros percorridos e valor atribuído a cada quilómetro.

Para que haja lugar à compensação pela deslocação em viatura própria é necessário que sejam cumpridas as condições definidas no art.º 20.º do DL n.º 106/98. Este estipula que o uso de veículo próprio nas deslocações em serviço e em território nacional pode ser autorizado, a título excepcional, uma vez que o uso de viatura própria só é permitido quando esgotadas as possibilidades de utilização económica das viaturas afetas ao serviço e não seja financeiramente viável a espera que se faz até que a uma viatura fique disponível. É também necessário ter em consideração o interesse do serviço numa perspetiva económico-funcional mais rentável.

A Portaria n.º 1553-D/2008 de 31 de dezembro, o DL n.º 137/2010, de 28 de dezembro e a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro estabelecem os limites da compensação pela deslocação em viatura própria, que se encontram apresentados na Tabela 8.

**Tabela 8** - Limites da compensação pela deslocação em viatura própria

Descrição		Valor
<b>Automóvel Próprio</b>		0,36 €
<b>Veículo de serviço público</b>		0,11 €
<b>Veículo de aluguer</b>	1 Funcionário	0,34 €
	2 Funcionários	0,14 €
	> 2 Funcionários	0,11 €
<b>A pé</b>		0,14 €

**Fonte:** Portal Verbo Jurídico *in* Verbo Jurídico  
<http://www.verbojuridico.com/ficheiros/info/ajudascusto.pdf>;  
 Data de acesso: 19-junho-2014

Os encargos com as ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, quando não faturadas a clientes, são tributadas autonomamente à taxa de 5%, mesmo quando existe um mapa itinerário, ou seja, mesmo sendo aceites para efeitos fiscais. Porém, na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário,

a TA não se aplica. Também são tributados os encargos não dedutíveis (nos termos da al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A) quando o sujeito passivo apresenta PF.

Da mesma forma que nas situações anteriores, a taxa é agravada em 10 pontos percentuais quando o sujeito passivo declara um cenário de PF.

A TA nestes encargos serve como uma medida anti abuso, pois, tanto as despesas com as ajudas de custos como as despesas com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

*“são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores, pelo que, o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como custos fiscais se o respetivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na fatura emitida”.*

(Ficha Doutrinária das Finanças, Processo n.º 71/2008)

#### **2.3.3.6. Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção**

A TA sobre os lucros distribuídos a entidades que beneficiam de isenção foi introduzida com a entrada em vigor do DL n.º192/2005, de 7 de Novembro, estando, atualmente, previsto no n.º 11 do art.º 88.º do CIRC. Este preceito refere que, devem ser tributados autonomamente à taxa de 23% os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo os rendimentos de capital, quando: 1) as partes de capital a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da distribuição dos lucros e 2) não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Note-se que, ao valor da TA é deduzido o imposto retido na fonte. Uma vez deduzida a retenção na fonte ao montante apurado da tributação, não pode ser deduzido novamente nos termos do n.º2 do art.º 90.º do CIRC<sup>36</sup>, conforme o n.º 12 do art.º 88.º.

Da mesma forma que nos casos anteriores, a taxa aplicada é agravada em 10 pontos percentuais quando o sujeito passivo declara PF, conforme n.º 14 do mesmo artigo.

---

<sup>36</sup> Este refere que ao IRC liquidado são efetuadas, pela ordem indicada, as seguintes deduções:

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



### 2.3.3.7. Gastos ou encargos relativos a indemnizações e compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores e gerentes

De acordo com a alínea a) do n.º 13 do art.º 88.º, são tributados autonomamente, à taxa normal de 35% (ou à taxa agravada de 45% se o sujeito passivo obtiver PF) os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas e não relacionadas com a concretização de objetos de produtividade definidos no contrato, quando se verificarem a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo período desses até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento.

Atendendo aos art.ºs 252.º e 390.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), os gerentes e os administradores devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena. Estes cargos devem ser designados no contrato de sociedade ou, no caso dos gerentes, eleitos posteriormente por deliberação dos sócios.

No que concerne aos gestores, a Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, qualifica-os como sendo os Gestores Públicos (abrangidos pelo DL n.º 71/2007, de 27 de março – Estatuto do Gestor Público) e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. No entanto, não está definido se os gastos incorridos com o pagamento de bónus e remunerações variáveis atribuídos aos trabalhadores que, apesar de não serem membros do órgão de administração, exercem funções determinantes na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas, são tributados autonomamente.

A Proposta de Lei n.º 294/X/4ª objetiva “*garantir que sejam aplicados os princípios de uma boa política de remuneração das categorias profissionais cuja atividade tenha um impacto determinante na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas*”. Neste seguimento, o legislador terá pretendido incluir na definição de gestores aqueles que desempenham funções de gestores mesmo não sendo classificados como tal (Mesquita, 2014).

As indemnizações e as compensações pela cessação das funções de gerente, administrador e gestores estão previstas no art.º 403.º do CSC e visam compensar danos patrimoniais ou não patrimoniais sofridos.

De acordo com a alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagos a gestores, administradores ou gerentes que representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual<sup>37</sup> e

---

<sup>37</sup> De acordo com a Circular n.º 8/2000 de 11 de maio, da Direção de Serviços do IRC, a remuneração anual inclui todas as importâncias que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o gestor, administrador ou gerente tem direito como contrapartida do seu trabalho.

Não se consideram, porém, de acordo com as al. b) e d) do n.º 1 do art.º 260.º do Código do Trabalho, as gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pelo empregador como recompensa ou prémio dos

possuam valor superior a 27.500€ são sujeitos à taxa de 35%. Por outro lado, não é aplicada a TA se o pagamento dos bónus e outras remunerações variáveis estiver subordinado ao diferimento em mais de 50% por um período igual ou superior a três anos e se estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Note-se que no caso de o bónus ser superior a 27.500€, surge a dúvida se o seu cálculo incide sobre a totalidade do bónus ou sobre o excedente dos 27.500€. Segundo a interpretação de Silva (2011), a TA incide sobre a totalidade do bónus e não sobre o excedente. Ele parte do princípio que se o objetivo do legislador fosse tributar o valor acima do limite de 27.500€ tê-lo-ia referido na redação da alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º.

Surge, ainda, a dúvida se o afastamento da TA acontece no caso de a componente ser paga ao longo dos três anos ou no caso de ser paga após o decurso dos três anos. No entendimento da AT, o pagamento dos bónus e outras remunerações variáveis apenas poderá ter lugar após o decurso dos três anos (Ramalho e Neto, 2013).

Este afastamento está condicionado pelo desempenho positivo da sociedade que, segundo a AT, é determinado em função do resultado líquido do período uma vez que “*se configura como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade*”. Esta grandeza é obtida a partir da Demonstração de Resultados “*cujá utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade*”. Admite também a introdução de outros critérios para complementar a análise, como por exemplo, a evolução dos resultados ao longo do período (Ramalho e Neto, 2013, p.3).

Num cenário de prejuízo fiscal, a TA aqui aplicada é agravada em 10 pontos percentuais, ou seja, aplica-se a taxa é de 45%.

#### **2.3.3.8. Tributações autónomas no regime simplificado**

De acordo com o n.º 1 do art.º 86.º da CRP, o Estado deve incentivar a atividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas. Estas, de acordo com o Relatório Final da Comissão de Reforma do CIRC, representam mais de 95% do tecido empresarial português.

---

bons resultados obtidos pela empresa e a participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista, adequada ao seu trabalho, exceto, segundo o n.º 3 do mesmo artigo, se forem devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços do trabalhador, ou se, pela sua importância e caráter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da retribuição.

Em conclusão, segundo Ramalho e Neto (2013, p.2) consideram-se incluídas no conceito de remuneração, “*todas as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa quando (...) as mesmas revistam carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante*”.

Para dar resposta a este dever do Estado, a Reforma Fiscal do CIRC, aditou ao Capítulo III do CIRC da Secção IV, os artigos 86.º-A e 86.º-B, que vêm reintroduzir<sup>38</sup> o regime simplificado de tributação, com carácter opcional, dirigido às empresas de reduzida dimensão, com um volume de negócios não superior a 200.000€ e total do balanço não superior a 500.000€<sup>39</sup>.

Também a este regime de tributação são aplicadas as TA. Contudo, o n.º 15 do art.º 88.º vem excluir a sua aplicação às despesas de representação (n.º 7), às ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador (n.º 9), aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos (n.º11) e às indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes (n.º 13).

Assim, os sujeitos passivos enquadrados no Regime Simplificado de Tributação são tributados autonomamente relativamente:

- a despesas não documentadas;
- Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIV, motos e motocicletas;
- As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas não residentes e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e que não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Relativamente ao agravamento dos dez pontos percentuais previstos no n.º 14 também não se aplica no regime simplificado de tributação dado os sujeitos passivos enquadrados neste regime não apresentam PF.

---

<sup>38</sup> O Regime de tributação simplificado foi introduzido pela primeira vez no nosso sistema fiscal com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e revogado com a aprovação do Orçamento de Estado de 2009, através da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

<sup>39</sup> Além destes dois pressupostos, para a poder optar pelo regime simplificado de tributação, os sujeitos passivos não podem estar legalmente obrigados à revisão legal de contas, o seu capital social não pode ser detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69 (refere o método usado para o cálculo das percentagens efetiva da participação ou direitos de votos), por entidades que não preencham os requisitos já mencionados, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco, têm de adotar o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo DL n.º 36-A/2011, de 9 de março e não podem ter renunciado à aplicação este mesmo regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime (n.º 1 do art.º 86º-A).

### 3. Revisão de literatura: estudos nacionais e internacionais

Na última década, o aumento da investigação nesta área do conhecimento, culminou na realização de alguns estudos empíricos. A tributação das empresas tem sofrido várias alterações, nomeadamente no que diz respeito às TA em sede de IRC. Contudo, sobre este tema, existem poucos estudos que analisem o impacto da TA na tributação das sociedades, bem como o seu peso relativo no IRC agregado.

Silva (2011) na sua dissertação de mestrado, direciona toda a sua atenção para as TA onde “*visa esclarecer e alertar os contribuintes, pessoas singulares e coletivas, sobre a génese das TA, bem como sobre as suas alterações (...) sobre o progressivo aumento fiscal destas no seio das receitas fiscais totais*”, e ainda “*analisar o crescente impacto das TA no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*”. O autor salienta o facto de ser contraditório incluir as TA nos impostos sobre o rendimento, dadas as suas características, e defende que uma vez que estas incidem sobre as despesas deveriam ser tratadas como impostos indiretos.

O seu estudo analisa o impacto das TA no total da receita fiscal portuguesa e o seu peso no IRC para os períodos de 2005 a 2009. Segundo o autor, as TA em 2005 representavam 0,56% da receita fiscal e 5,3% do IRC. Em 2009, as TA já representavam cerca de 1,2% das receitas e 8% do IRC. Concluiu ainda que as TA têm um impacto crescente na receita fiscal, assim como o seu peso no IRC, prevendo que este aumento irá manter-se, de forma crescente, por causa da alteração que ocorreu na TA com a aprovação do OE 2011 (Silva, 2011).

Mesquita (2014), no estudo que realizou, apresenta uma análise sobre os aspetos concetuais relacionados com as TA. A autora refere que as TA podem ter um papel fundamental no combate à evasão fiscal, tendo como fundamento a presunção da existência de um rendimento que não foi tributado; que elas funcionam como uma garantia de uma coleta mínima para o Estado (um mecanismo necessário para a arrecadação de receita); e que pode violar o princípio da coerência, através do desrespeito de outros princípios, designadamente: 1) o da igualdade, na medida em que algumas das despesas sujeitas a TA são essenciais à obtenção de rendimento (por exemplo, duas empresas com a mesma força económica, em que uma delas tem interesses económicos longe da sua sede e por isso tem despesas de representação mais elevadas, sujeitas a TA), e podem criar desequilíbrios entre as empresas que optam ou não pelo regime simplificado; 2) o da capacidade contributiva, este implica o cumprimento do princípio do rendimento líquido, contudo, a incidência das TA é, fundamentalmente sobre as despesas; 3) o da proporcionalidade e razoabilidade, pois as taxas aplicadas não se apresentam proporcionais ou razoáveis, sobretudo nos casos em que superam a taxa do IRC.

A investigação levada a cabo nos últimos anos teve como objetivo avaliar a relação entre a taxa efetiva de imposto e as características das empresas, bem como a relação entre esta e o

fenómeno da evasão fiscal, como é exemplo o estudo de Ramalhosa (2015). Mas, o efeito que as taxas efetivas de imposto assumiram nas decisões de localização do investimento, e vice-versa, também despoletou o interesse dos decisores políticos e dos diversos agentes económicos para a compreensão do seu comportamento (Giannini e Maggiulli, 2002; Devereux, Lockwood e Redoano, 2002).

Para Giannini e Maggiulli (2002) a avaliação da carga fiscal é um dos condicionalismos que se deve ter em consideração na localização de um determinado segmento empresarial. Os proprietários estão interessados em saber qual a efetiva carga fiscal aquando da decisão de localização, ou realocização, de uma produção ou negócio. A medição da carga fiscal que estes terão que suportar, é um indicador de interesse incontornável para os proprietários das empresas, porque está implícita a quantificação de uma perda, ou de um ganho, com impacto na estratégia empresarial (Lazar, 2011).

Estas considerações não podem ser analisadas de forma isolada, pois há diversos fatores que determinam a variação da taxa efetiva de imposto, tais como as características das empresas, os incentivos fiscais e as diferenças regionais. O imposto suportado pelas empresas não é obtido através da aplicação da taxa estatutária à matéria coletável (Costa, 2012).

As reformas fiscais têm como principais objetivos a estimulação do investimento e o crescimento económico dos países. Para isso, é necessário medir o real impacto que estas podem ter na efetiva carga fiscal que vai ser suportada com determinado investimento (Kirn, 2011). Este pode ser medido através das taxas estatutárias e das taxas efetivas. A taxa efetiva de imposto poderá ser entendida como a relação entre o imposto sobre o rendimento e o resultado contabilístico (Ramalhosa, 2015).

Devereux, Lockwood e Redoano (2002) demonstraram que são tidas em consideração os efeitos de dois tipos de taxas: a taxa estatutária e a taxa efetiva de imposto. No que diz respeito às taxas estatutárias, apesar de serem muito conhecidas e de serem objeto de alteração e divulgação nas propostas de reformas fiscais, na verdade tratam-se “*de um indicador relativamente pouco informativo*” (Oliveira e Santos, 2005, p.10).

No entanto, estas taxas têm ainda uma importante função, a de sinalização, pois ajudam a determinar o valor do benefício económico que está associado ao investimento, e são, geralmente, um fator determinante para a tomada de decisão (OCDE, 2000). Apesar da sua relevância, Giannini e Maggiulli (2002), afirmam que não são capazes de avaliar a carga fiscal suportada pelas empresas com base nestas taxas.

Já a taxa efetiva de imposto, constitui um “*indicador mais adequado para avaliar o impacto da tributação na atividade económica e prever os efeitos prováveis de alterações das regras fiscais*” (Oliveira e Santos, 2005, p.22). Em Portugal, a taxa de IRC agrega as taxas IRC,

derrama estadual, derrama municipal e TA. As duas últimas nem sempre são divulgadas, mas têm um impacto significativo no valor do imposto suportado. Contudo, o nosso estudo não versa sobre a avaliação do impacto das decisões de investimento na taxa efetiva de imposto, mas, apenas no estudo da relação entre as características das empresas e a taxa efetiva de imposto.

Importa sublinhar que, para além do conhecimento da taxa média efetiva de imposto<sup>40</sup> (EATR), também deve ser realizada uma análise detalhada da sua composição e dos seus determinantes, antes da escolha da localização do investimento. A literatura demonstra que a escolha da localização do projeto de investimento depende da existência de uma reduzida taxa efetiva, pois esta vai proporcionar a obtenção de uma rendibilidade superior, resultante da redução obtida no gasto com o imposto (Chennells e Griffith, 1997).

*“As taxas de imposto efetivas têm sido usadas para examinar quais os sistemas fiscais que se têm tornado mais neutros relativamente aos incentivos dados às empresas para investir em diferentes ativos, usar diferentes formas de financiamento ou escolher localizações de produção alternativas. Mas, comumente têm sido usadas para examinar a questão do impacto que os impostos têm em vários tipos de comportamento económico”* (Chennells e Griffith, 1997, p.20).

Uma vez que é do interesse dos países atrair para si afluxos de capital, estes utilizam a política fiscal como ferramenta de estímulo ao investimento, competindo assim entre si, através da atribuição de incentivos fiscais e da redução de taxas de imposto sobre os lucros das sociedades (Devereux *et al*, 2002). A instituição de incentivos fiscais ao investimento implica a obtenção de um financiamento por parte da empresa, sem juro associado, e de montante equivalente ao imposto, mas para isso tem que cumprir com os condicionalismos fiscais (Ramalhosa, 2015).

Na literatura identificámos duas metodologias a seguir, para avaliar a carga fiscal efetiva das empresas, designadamente a abordagem *backward-looking* e a abordagem *forward-looking*. A distinção entre estas duas metodologias tem por base o tipo de informação que é utilizada no cálculo das taxas efetivas.

Giannini e Maggiulli (2002) referem que a abordagem *backward-looking* é aquela que se baseia em “*dados atuais resultantes de contas macroeconómicas agregadas ou a partir de contas das empresas já existentes*” (p.3), ou seja, baseia-se em dados *ex-post*. Apesar de serem capazes de fornecer uma imagem precisa da posição fiscal de uma empresa específica, não podem fazer o mesmo com os incentivos gerados para um regime fiscal específico (Giannini e Maggiulli, 2002).

---

<sup>40</sup> A taxa média efetiva de imposto (EATR) “é a diferença entre o valor presente do projeto de investimento, na ausência e na presença de fiscal, como uma proporção do valor presente do projeto na ausência de impostos” (Chennells e Griffith, 1997).

Dentro da metodologia *backward-looking* podem ser diferenciados os macro e os microeconómicos. Nicodème (2001) refere que nos estudos *macroeconomic backward-looking* as taxas efetivas de imposto sobre as sociedades são, normalmente, determinadas a partir de dados agregados e publicados por organizações nacionais e internacionais, servindo de exemplo a Comissão Europeia, a OCDE ou os institutos nacionais de estatística.

O estudo da OCDE (2000) menciona que na abordagem *microeconomic backward-looking* as taxas médias efetivas são calculadas tendo por base dados específicos das empresas (quer disponíveis ao público quer confidenciais). “*Os dados ao nível das empresas oferecem a vantagem de poderem ser agregados para gerar taxas específicas de tamanho ou sector*” (p.35)<sup>41</sup>.

Relativamente à abordagem *forward-looking* tem por base indicadores *ex-ante* que envolve o cálculo da carga fiscal efetiva para um futuro projeto de investimento hipotético ou empresa, ao longo da sua vida útil assumida (Giannini e Maggiulli, 2002).

*“Quando a análise do impacto da tributação sobre o comportamento do investimento é o objetivo, e, portanto, os efeitos da legislação tributária sobre escolhas futuras tem de ser conseguido, então apenas indicadores de perspectiva pode ilustrar a estrutura dos incentivos (e desincentivos) dados pelos sistemas tributários para as decisões de investimento das empresas. Indicadores forward-looking são adaptados para responder a esse tipo de questão e, portanto, são uma ferramenta política útil quando eficiência e competitividade são preocupações primordiais”* (Giannini e Maggiulli, 2002, p.4).

Giannini e Maggiulli (2002) referem que esta abordagem permite ‘isolar’ a estrutura de incentivos e desincentivos dada pelos diferentes sistemas fiscais para realizar um investimento específico e ter em conta as inter-relações dos diferentes sistemas fiscais. Permite ainda comparar regimes de tributação internacionais e identificar os fatores mais importantes que influenciam as taxas efetivas de imposto.

Na literatura encontram-se vários estudos cujo objetivo é estudar a relação da Taxa Efetiva de Imposto (TEI) com as várias características das empresas, nomeadamente, a sua dimensão, estrutura de capitais, composição dos ativos e a performance, como é o exemplo do estudo de Porcano (1986), Gupta e Newberry (1997), Costa (2012) e Kraft (2014).

De acordo com Kraft (2014), existem duas teorias acerca da relação entre a TEI e a dimensão das empresas. Por um lado, as empresas de maior dimensão tendem a suportar TEI menores por três razões as grandes empresas 1) têm bons recursos para influenciar os processos

---

<sup>41</sup> O estudo português de Oliveira, Monteiro, e Santos (2003) enquadra-se nesta abordagem.

políticos em seu benefício, 2) têm condições para contratar pessoas especializadas em planejamento fiscal e 3) otimizam a sua atividade de forma a conseguir maximizar poupança fiscal (Siegfried, 1972,<sup>42</sup> citado por Kraft, 2014)). Por outro lado, as empresas de maior dimensão tendem a suportar maiores TEI pois têm maior visibilidade pública encorajando o governo a tomar decisões desvantajosas para estas empresas a fim de conseguir uma transferência de riquezas (Zimmermann, 1983 e Watts & Zimmermann, 1990<sup>43</sup> citado por Kraft, 2014).

Gupta e Newberry (1997), Costa (2012) e Kraft (2014), concluíram que há uma relação entre a dimensão das empresas e a taxa efetiva de imposto. Os resultados permitiram concluir que empresas de maior dimensão suportam taxas efetivas mais elevadas. Contudo, estes resultados são contrariados pelo estudo de Porcano (1986). Segundo este autor, as empresas de menor dimensão deparam-se com TEI mais elevadas, uma vez que as empresas de grande dimensão têm acesso a outros mecanismos que atenuam a tributação, nomeadamente os incentivos fiscais, e que não estão ao alcance das empresas de menor dimensão. Por outro lado, Liu & Cao (2007) concluíram que entre a dimensão das empresas e a TEI não há qualquer relação.

As diferentes conclusões dos vários estudos poderão resultar da metodologia usada em cada um deles. Wilkie & Limberg (1990) elaboraram um estudo com o objetivo de demonstrar que os resultados díspares reportados por Zimmerman (1983) e Porcano (1986) poderiam ser atribuídos às diferenças na metodologia usada no estudo empírico, nomeadamente à amostra selecionada, às *proxies* usadas para a dimensão das empresas e ao período de tempo.

Normalmente, a TEI é calculada através da divisão do gasto de imposto pelo resultado contabilístico obtido em cada ano, nomeadamente o resultado antes de impostos (RAI). Contudo, a literatura não é consensual, e levanta algumas questões relacionadas com o numerador e o denominador deste rácio.

Markle e Schackelford (2009) afirmam que no numerador deve ser usado o imposto corrente, porque quando este é utilizado na determinação da TEI, os resultados apresentados são mais robustos. Segundo estes autores, o imposto total é composto pela soma dos valores do imposto corrente e do imposto diferido, independente do momento em que é pago. O valor do imposto corrente também foi utilizado por Gupta e Newberry (1997).

---

<sup>42</sup> Siegfried, J. (1972). The Relationship Between Economic Structure and the Effect of Political Influence: Empirical Evidence from the Federal Corporation Income Tax Program. *Dissertação, Universidade de Wisconsin*.

<sup>43</sup> Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65, 131–156.



À semelhança destes autores, nesta dissertação, ter-se-á como numerador o valor do IRC liquidado corrigido<sup>44</sup>, o valor da TA paga e o valor da Derrama<sup>45</sup>.

Richardson e Lanis (2007) referem que em relação ao denominador, por opção, podem ser usadas a base tributável, o resultado contabilístico (antes do imposto) e o *cash-flow* operacional. Costa (2012) e Gupta e Newberry (1997) utilizaram nos seus estudos, como denominador, o resultado contabilístico, uma vez que não tinham acesso à base tributável das empresas, porque esta é de acesso restrito.

Segundo Richardson e Lanis (2007, p.695), “a base tributável não deve ser usada se o objetivo do estudo for avaliar o impacto dos incentivos fiscais nas TEI”, isto porque, segundo Wilkie (1988), a base tributável já está influenciada pelas preferências fiscais, impossibilitando, assim, a sua explicação. Assim, se o rácio tiver no numerador, o valor do gasto fiscal e, no denominador, a base tributável, então qualquer variação que haja na TEI será causada pelas preferências fiscais (Gupta e Newberry, 1997).

Porto isto, neste estudo a TEI será calculada da seguinte forma:

$$TEI = \frac{IRC \text{ liquidado corrigido} + \text{Tributações Autónomas} + \text{Derrama}}{\text{Base Tributável}}$$

Neste estudo, para avaliar a relação entre a taxa efetiva e a dimensão da empresa, ter-se-á por base o estudo de Gupta e Newberry (1997) e Costa (2012), onde se pretende estimar a seguinte regressão:

$$TEI_{it} = \beta_1 + \beta_2 DIM_{it} + \varepsilon_{it}$$

Onde a variável dependente corresponde à TEI da empresa *i* no ano *t*, e a dimensão da empresa (DIM) corresponde à variável independente. Os anos considerados na amostra são 2009,2010, 2011, 2012 e 2013.

Em relação à variável dependente é necessário ter em atenção o facto de que algumas empresas que, apesar de pagarem imposto (numerador positivo), apresentam PF e, como tal, o denominador apresenta um valor negativo. Para contornar esta situação, à semelhança de Costa (2012) e Gupta e Newberry (1997), às empresas que apresentarem PF e tiverem imposto a receber,

---

<sup>44</sup> O valor do IRC liquidado corrigido corresponde ao valor do IRC liquidado acrescido do Pagamento Especial por Conta (PEC) deduzido, de acordo com as Notas Prévias à Estatística de IRC disponibilizado pela AT. O PEC está previsto no art.º 83º-A do CIRC e, de acordo com Moreira (2008, p.67), tem como objetivo “*impor às empresas um mínimo de tributação, procurando contrariar o efeito na receita fiscal ocasionado pelo comportamento adotado por parte delas de minimização da matéria coletável*”. Não sendo objetivo deste estudo, não se procederá ao aprofundamento deste tema.

<sup>45</sup> Não será tido em conta o valor da Reposição de Benefícios Fiscais, do IRC pago de anos anteriores, nem do Resultado da Liquidação, uma vez que nenhuma das empresas em estudo apresenta valores nos respetivos campos do Modelo 22.

será atribuída uma taxa efetiva de zero por cento, e às empresas que apresentarem PF e pagarem imposto, será atribuída uma taxa efetiva igual a cem por cento.

Nas empresas que apresentam um numerador de valor reduzido, devido ao valor elevado que a taxa efetiva do imposto poderá apresentar, provocando assim algumas discrepâncias na sua interpretação, optou-se por fixar o limite desta variável entre zero por cento e cem por cento, à semelhança de Costa (2012) e Gupta e Newberry (1997).

No estudo de Gupta e Newberry (1997) e Costa (2012), a dimensão da empresa, foi obtida através do logaritmo do total do ativo, mas neste estudo não foi possível utilizar esta *proxy*, porque o estudo foi realizado numa amostra, constituída por dados reais e confidenciais, sujeitos a um protocolo de confidencialidade. Assim sendo, a *proxy* da dimensão (DIM) foi obtida a partir do volume de negócios, uma das medidas utilizada pela legislação portuguesa para classificar as empresas como micro, pequenas, médias e grandes empresas.

Assim, serão consideradas microempresas, as que não ultrapassarem 700.000€ de VN, pequenas empresas as que não ultrapassarem os 8.000.000€ de VN, médias empresas as que não ultrapassarem os 40.000.000€ e as grandes as que ultrapassarem este limite (art.º 9º da Lei n.º 98/2015).

De seguida, é apresentado o estudo empírico desta dissertação. No primeiro ponto procede-se à continuação do estudo de Silva (2011) onde avaliamos o impacto das TA na Receita Fiscal e no IRC e, no segundo ponto estuda-se do comportamento das TA e da TEI através dos dados recolhidos dos Modelos 22 de algumas empresas.



#### 4. Estudo empírico

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, as TA foram introduzidas no nosso sistema fiscal com o objetivo de atenuar ou mesmo eliminar a “vantagem” fiscal que os sujeitos passivos possam conseguir na incorrência de alguns gastos. Desde então, têm sido constantes as alterações ao seu regime que alargam a sua base de incidência e aumentam as taxas de tributação. Exposto isto, é expectável que a TA tenha um impacto na receita arrecadada e que tenha uma evolução crescente, assim como o seu peso no IRC.

Silva (2011), na sua análise ao impacto das TA na receita fiscal e o seu peso no IRC, durante o período de 2005 a 2009, concluiu a existência de uma evolução positiva das TA. Desde então, o regime das TA sofreu novas alterações, tendo, as mais significativas, ocorrido com a aprovação do OE 2010, OE 2011 e OE 2014.

O OE 2010 introduziu importantes alterações ao regime de tributação dos bónus e remunerações variáveis pagas a administradores, gerentes e gestores, assim como os encargos com as VLPM não aceites para efeitos fiscais passaram também a ser tributados autonomamente. O OE 2011 acrescenta um agravamento de dez pontos percentuais nas taxas de TA quando os sujeitos passivos apresentam PF. E, por fim, o OE 2014 agrava as taxas aplicadas aos encargos com as VLP (deixando de ser tributadas as viaturas ligeiras mistas).

Atualmente, Portugal passa por um cenário de crise económica e, conseqüentemente, os sujeitos passivos de IRC têm maior suscetibilidade a declarar prejuízos fiscais, o que implicaria o não pagamento de IRC. No entanto, poderão estar sujeitas ao regime das TA tendo que proceder na mesma ao pagamento de “IRC”, onde a taxa a aplicar sofre um agravamento de 10 pontos percentuais.

Face ao exposto é expectável o continuo aumento do impacto da TA na receita fiscal portuguesa e o seu peso no IRC. Perante isto, podem ser formuladas várias questões às quais se pretende responder com este estudo:

- “Qual o impacto das TA, em sede de IRC, no total da receita fiscal em Portugal?”
- “Continua esse impacto a ser crescente?”
- “Qual o seu peso no total do IRC?”
- “Também este continua a ser crescente?”
- “Até que ponto as empresas pagam mais TA do que IRC propriamente dito?”

Numa primeira fase do estudo empírico desta dissertação, dá-se continuação ao estudo de Silva (2011), avaliando se o comportamento das TA na receita fiscal e no IRC apresentam uma evolução crescente. Para isso, serão utilizados os dados facultados pelas bases de dados da Autoridade Tributária (AT) e do PORDATA. Após esta primeira análise, procede-se a uma análise

mais direcionada à realidade das empresas, através da análise de dados recolhidos das declarações relativas ao Modelo 22 (Mod. 22) de algumas empresas sediadas no distrito de Aveiro.

#### 4.1. Impacto da tributação autónoma no IRC

Segundo as estatísticas publicadas pela OCDE, observadas na Tabela 9, em 2009 a receita arrecada através da tributação das empresas portuguesas foi cerca de 4,8 biliões de euros, tendo uma evolução crescente até 2011, onde foi arrecada cerca de 5,5 biliões de euros, representando um crescimento de 14,6%. Contudo, 2012 representa o ano em que Portugal conseguiu menor receita, observando-se um decréscimo de 16,4%. No ano de 2013, o cenário inverte, traduzido numa recuperação de receita, que representou um crescimento de 19,0%.

**Tabela 9 - Receita arrecadada através da tributação das empresas - Estatística OCDE**

		Ano	2009	2010	2011	2012	2013
País	Moeda						
Alemanha	Euro, biliões		33,2	39,1	45,6	48,3	51,4
Áustria	Euro, biliões		4,7	5,5	6,6	7,0	7,6
Bélgica	Euro, biliões		8,3	9,4	10,7	11,7	12,3
Dinamarca	Danish Krone, biliões		38,7	48,9	49,6	55,3	61,9
Eslovénia	Euro, biliões		0,7	0,7	0,6	0,4	0,4
Espanha	Euro, biliões		23,2	18,9	18,3	21,5	21,2
Estados Unidos	Pound Sterling, biliões		38,7	44,8	46,7	44,4	43,6
Estónia	Euro, biliões		0,3	0,2	0,2	0,3	0,3
Finlândia	Euro, biliões		3,5	4,6	5,2	4,2	4,8
França	Euro, biliões		27,7	41,3	50,4	51,8	54,0
Grécia	Euro, biliões		5,7	5,4	4,4	2,2	..
Hungria	Forint, biliões		579,1	329,7	338,5	368,2	412,7
Irlanda	Euro, biliões		3,9	4,0	3,8	4,0	4,3
Itália	Euro, biliões		46,4	43,8	42,9	45,0	47,9
Luxemburgo	Euro, biliões		2,1	2,3	2,1	2,3	2,2
Países Baixos	Euro, biliões		11,6	12,8	12,4	11,9	..
Polónia	Zloty, biliões		30,8	28,3	31,7	34,0	..
Portugal	Euro, biliões		4,8	4,9	5,5	4,6	5,5
República Eslovaca	Euro, biliões		1,6	1,7	1,7	1,7	1,9
República Checa	Czech Koruna, biliões		133,3	128,2	129,7	135,2	137,9
Suécia	Swedish Krona, biliões		93,0	115,8	113,0	94,8	97,3
OECD - Média			..	..	..	..	..
OECD - Total			..	..	..	..	..

Dados Extraídos a 26 de julho de 2015 da Base de Dados da OCDE

Contudo, nesta receita fazem parte as TA que, segundo Mesquita (2014), são uma garantia de arrecadação de receita, dado que praticamente todas as empresas têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA<sup>46</sup>.

De forma a dar continuidade ao estudo de Silva (2011) pretende-se avaliar o impacto das TA no total da receita fiscal de Portugal e o seu peso no IRC assim como o seu constante crescimento. Para isso foram utilizados os dados disponibilizados pela AT, retirados do Portal das Finanças, e pela base de dados PORDATA. O período de estudo da TA é de quatro anos, desde 2009 a 2012 uma vez que ainda não se encontram disponíveis os dados da receita arrecadada através de TA em 2013.

A Tabela 10 apresenta a receita fiscal arrecadada, desde 2009 a 2013, proveniente dos diferentes impostos que compõem o nosso sistema fiscal.

**Tabela 10 - Receita Fiscal (2009-2013)**

Anos	Impostos (em milhões de euros)						
	Total da Receita Fiscal	Impostos diretos			Tributação Autónoma (incluído no IRC)	Impostos indiretos	
		IRS	IRC	Outros		IVA	Outros
2009	30 653,0	8 950,9	4 540,3	-1,8	371,0	10 883,4	6 280,2
2010	32 289,7	8 936,7	4 591,6	40,9	360,0	12 145,9	6 574,6
2011	34 359,2	9 831,0	5 167,6	48,3	533,6	13 051,6	6 260,7
2012	32 040,6	9 085,5	4 280,5	267,6	490,8	12 800,1	5 606,9
2013	36 273,0	12 311,5	5 095,0	8,6	S.I.	13 249,1	5 608,8

Fonte: PORDATA e AT

Receitas de impostos do Estado: execução orçamental

Fontes de Dados: DGO/MF - Relatório/publicação "Conta Geral do Estado"

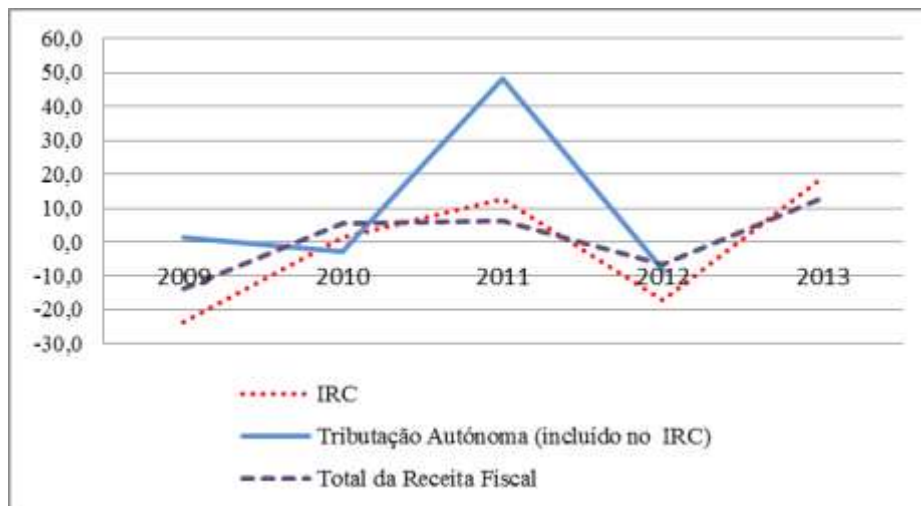
Dados obtidos em [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt) e [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt) a 27-10-2014

Fazendo uma breve análise pode verificar-se um crescimento do valor total da receita fiscal, com uma quebra em 2012 de cerca de 2.300 milhões de euros, superada em 2013 com um aumento de mais de 4.000 milhões de euros, ano em que se conseguiu arrecadar a maior receita.

Observa-se que a arrecadação de receita fiscal sofreu uma quebra em 2012 na generalidade dos impostos, tendo sido 2013 o ano em que se verifica maior arrecadação de receita, com exceção do IRC, pois neste caso o montante máximo arrecadado acontece em 2011.

<sup>46</sup> No Relatório de 2009 do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, os autores mostram-se preocupados com a tendência para a extensão do campo de aplicação das TA “*que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento*” e reconhecem que “*dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro regime*”.

**Gráfico 1 - Taxa de Crescimento das TA**



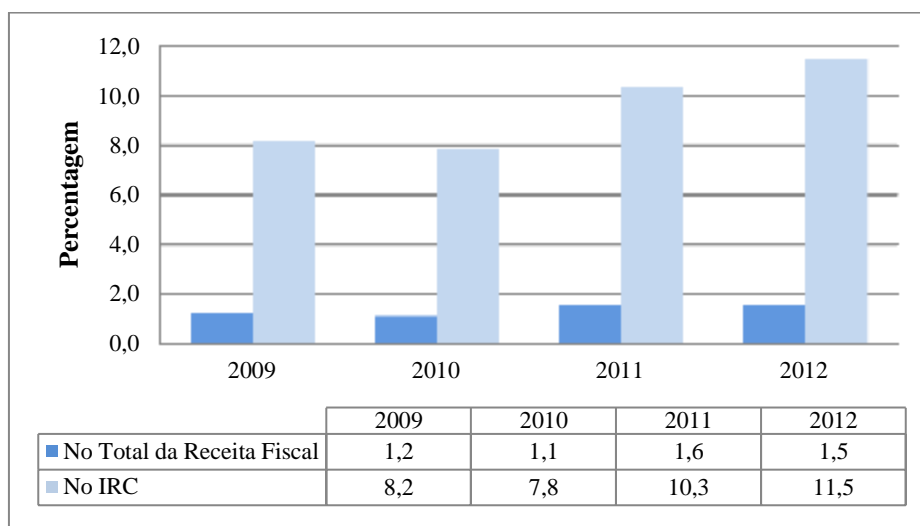
No estudo de Silva (2011), a taxa de crescimento do TA no período entre 2005 a 2009 manteve-se sempre positiva. De acordo com o Gráfico 1, o mesmo não acontece entre 2009 a 2013, uma vez que nos anos 2010 e 2012, a TA apresenta um decréscimo, em que é mais acentuado em 2012.

Verifica-se que, pelas alterações no regime das TA, em 2010, não resultou grande impacto na receita fiscal. Pelo contrário, refletiu-se numa ligeira quebra da receita através da TA (cerca de 11 milhões de euros).

No entanto, assim como previa Silva (2011), em 2011 houve um aumento da TA, cerca de 48% relativamente a 2010, fruto das alterações procedidas com o OE 2011. De facto, em 2011, quase 534 milhões de euros do total da receita fiscal são conseguidos através das TA, correspondendo a cerca de 1,6% do total da receita fiscal.

Comparando a variação da TA com a do IRC, verifica-se que a TA tende a apresentar valores mais elevados do que o IRC para a generalidade dos anos, com exceção do ano de 2010, em que se encontra ligeiramente abaixo do IRC. Este facto parece indiciar que o peso das TA no IRC está em crescimento ao longo dos anos.

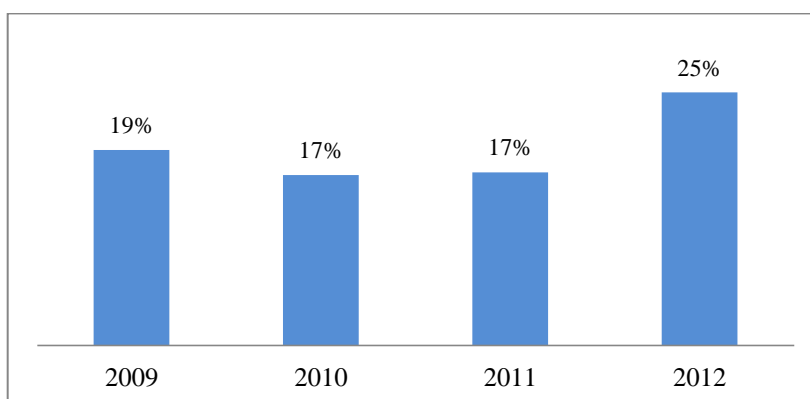
**Gráfico 2 - Impacto das TA na Receita Fiscal e no IRC**



O Gráfico 2 mostra a crescente evolução da TA quer no impacto da receita fiscal quer do seu peso no IRC. Em 2012, as TA representam 1,5% da receita fiscal e mais de 11% de IRC.

De acordo com o estudo de Silva (2011) entre 2005 e 2009, um período de cinco anos, o peso das TA no IRC cresceu menos de 3%. O Gráfico 2 mostra que entre 2009 e 2012, quatro anos, o crescimento de 3,3%. Ou seja, nestes últimos quatro anos, o peso das TA no IRC cresceu mais do que nos cinco anos anteriores.

**Gráfico 3 - Taxa Média Efetiva**



Através do Gráfico 3 pode ser observada a evolução da taxa média efetiva<sup>47</sup> suportada pelas empresas. No ano de 2009, pode verificar-se que tributação efetiva das empresas localiza-se

<sup>47</sup> Para chegar ao valor da taxa média efetiva, a AT utiliza a seguinte fórmula de cálculo: Taxa Média Efetiva =  $\frac{\sum \text{IRC liquidado corrigido} + \sum \text{Reposição de Benefícios Fiscais} + \sum \text{TA} + \sum \text{Resultado da Liquidação} + \sum \text{Derrama Estadual} + \sum \text{IRC de Exercícios Anteriores}}{\sum \text{Matéria Coletável Total} + \sum \text{Benefícios por Dedução ao Rendimento}}$ .



nos 19%, reduzindo para 17%, em 2010, onde se manteve até 2011. Porém, em 2012, a taxa de imposto efetiva cresce em 8 pontos percentuais, localizando-se nos 25%. Este aumento deve-se, possivelmente, à eliminação do escalão aplicado até 2011, em que era aplicada a taxa de 12,5% sobre a matéria coletável até aos 12.500€. Neste ano, as empresas eram tributadas à taxa de 25% incidente sobre a totalidade da matéria coletável.

## **4.2. Metodologia**

Nesta segunda fase procede-se à análise do comportamento das TA mais direcionada à realidade das empresas.

Tendo presente que o principal objetivo deste estudo é avaliar o impacto das TA na receita do IRC, a análise dos dados foi conduzida de modo a dar especial atenção às declarações do Mod. 22 do IRC. Através dessas, recolheu-se uma diversidade de informações, nomeadamente, informação relativa à existência ou não de LT, ao valor total de TA pago, assim como as bases de tributação da TA e o IRC a pagar ou recuperar.

Optou-se por fazer o estudo apenas do Mod. 22 para as empresas tributadas pelo Regime Geral, de forma a permitir a análise de dados e comparação da TA com o IRC pago à taxa normal.

As declarações do Mod. 22 foram recolhidas no distrito de Aveiro, o 5º distrito mais pequeno de Portugal com 2.808 km<sup>2</sup> de área. Com 26.517 declarações entregues em 2012, o que representa 6% do total do n.º de declarações entregues pelos sujeitos passivos portugueses. Desde 2009 que este distrito apresenta uma taxa de crescimento positiva, tendo apresentado o seu pico de crescimento entre 2010 e 2011, com uma taxa de crescimento de 7%, acima da média nacional.

A recolha foi feita através de gabinetes de contabilidade, que forneceram o acesso às declarações do Mod. 22 das empresas suas clientes, em total confidencialidade. Desta forma foi conseguida uma maior quantidade de dados e o processo de recolha tornou-se mais rápido. A opção de proceder à recolha dos dados diretamente às empresas tornaria o processo moroso e implicaria o dispêndio de recursos humanos que, provavelmente, as empresas não estariam dispostas a ceder, implicando uma maior probabilidade de recusa por parte das empresas.

Os dados recolhidos dizem respeito ao período de tributação de 2009 até 2013, permitindo assim analisar a evolução do peso das TA no IRC dessas empresas abrangendo a aprovação do OE 2010 e OE 2011, com as alterações mais significativas, desde o ano 2009, para verificar o impacto dessas alterações nas empresas.

No processo de recolha de dados, registaram-se informações das declarações relativas ao Mod. 22 de 112 empresas. Depois de concluído este processo, foram selecionadas as empresas que atendiam aos seguintes requisitos:

- Sediadas no distrito de Aveiro;
- Tributadas pelo Regime Geral;
- Período de tributação entre 2009 a 2013.

Com a aplicação destes critérios ficou reduzida a uma dimensão de 51 empresas. Definida a amostra a estudar, procurou-se responder a algumas questões relacionadas com a “Tributação Autónoma”. Assim, procedeu-se ao estudo das seguintes hipóteses:

- **H1:** “O montante de TA pago entre as empresas com PF e LT é diferente, em termos medianos”
- **H2:** “O valor mediano da TA paga difere do valor mediano do IRC liquidado corrigido”
- **H3:** “A média da TA paga incidente sobre as VLP, de mercadorias, motos e motociclos é superior à média da TA paga incidente sobre as ajudas de custo e as despesas de representação juntas”
- **H4:** “Em termos medianos, a TA suportada pelas empresas difere nos diferentes setores de Atividade”
- **H5:** “A TEI aumenta consoante o aumento da dimensão das empresas, em termos médios”
- **H6:** “A TEI depende do valor dos Benefícios Fiscais deduzidos à coleta, em termos médios”
- **H7:** “Em termos medianos, a TEI suportada pelas empresas difere nos diferentes setores de Atividade”
- **H8:** “Em termos medianos, a TEI suportada pelas empresas difere consoante a dimensão da empresa”
- **H9:** “Em média, a TEI suportada, considerando as TA, difere da TEI, não considerando as TA”

Para avaliar as hipóteses mencionadas, realizou-se uma análise de dados na qual se utilizou o *software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)* e as várias funcionalidades do *software Microsoft Excel*.

Note-se que, no estudo do comportamento das TA não se teve em consideração os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, as indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo e gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, uma vez que nenhuma das

empresas estudadas apresenta estes tipos de TA. No que concerne às despesas não documentadas, também não foram tidas em conta dada a sua imaterialidade.

#### 4.2.1. Análise descritiva e exploratória

A variável objeto deste estudo é a TA, por isso, procede-se primeiramente, a uma breve análise exploratória dos valores observados para esta variável.

Começa-se por uma breve descrição das características da amostra constantes na Tabela 11.

**Tabela 11 - Descrição da TA**

	2009	2010	2011	2012	2013	
<b>Média</b>	3 747,38 €	5 539,59 €	6 770,87 €	5 948,50 €	5 893,47 €	
<b>Mediana</b>	1 691,40 €	1 678,59 €	3 096,05 €	2 371,05 €	2 544,71 €	
<b>Desvio Padrão</b>	4 668,80 €	13 615,92 €	8 999,09 €	6 514,29 €	7 051,34 €	
<b>Coefficiente de Variação</b>	125%	246%	133%	110%	120%	
<b>Amplitude</b>	21 314,07 €	94 986,82 €	41 255,61 €	22 440,69 €	31 274,87 €	
<b>Percentis</b>	<b>25</b>	512,37 €	645,89 €	454,89 €	730,87 €	342,39 €
	<b>50</b>	1 691,40 €	1 678,59 €	3 096,05 €	2 371,05 €	2 544,71 €
	<b>75</b>	6 407,93 €	6 507,71 €	12 525,13 €	8 470,09 €	11 029,75 €

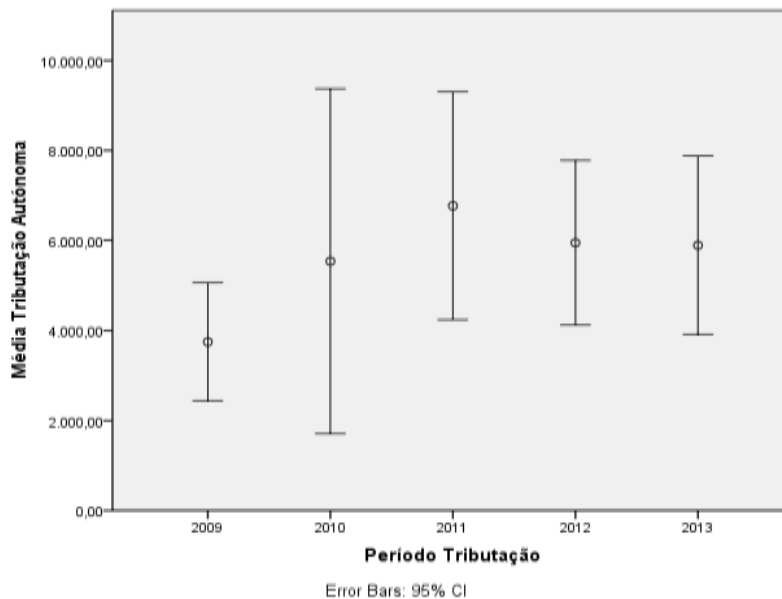
Da Tabela 11 observa-se que, para os anos em análise, a TA média variou entre 3.747,38 € e 6.770,87€, indicando uma grande variabilidade dos valores registados da TA em relação à média. Também os valores elevados da amplitude da amostra confirmam a grande discrepância dos valores da TA.

A partir dos percentis, verifica-se que 25% das empresas, em 2009 e 2010, pagaram mais de 6.000€ de TA, em 2011 e 2013, pagaram mais de 11.000€ e em 2012 pagaram mais de 8.000€ de TA, de acordo com os valores sombreados na Tabela 10. Pode-se ainda observar, através do valor da mediana que, nos anos 2009 e 2010, metade das empresas pagaram TA um valor superior a 1.600€, em 2011, acima dos 3.000€ e em 2012 e 2013, acima dos 2.300€ e 2.500€, respetivamente. O pico na mediana em 2011 poderá ser explicado pelas alterações no regime das TA, nomeadamente na tributação dos encargos suportados com as VLPM aceites e não aceites fiscalmente e a implementação da penalização dos 10 pontos percentuais nas taxas quando o sujeito passivo apresenta PF.

Pode verificar-se ainda, através do Gráfico 3, a evolução da TA média paga pelas empresas em estudo, entre 2009 e 2013, bem como da variabilidade dos valores da TA em relação à média. Observa-se que, a TA média registou um crescimento até 2011, onde, em média, as empresas

pagaram mais de 6.700€ de TA. Entre 2011 e 2012, houve um decréscimo da média para cerca de 5.900€ mantendo-se praticamente sem alteação em 2013.

**Gráfico 4- TA Média Paga**

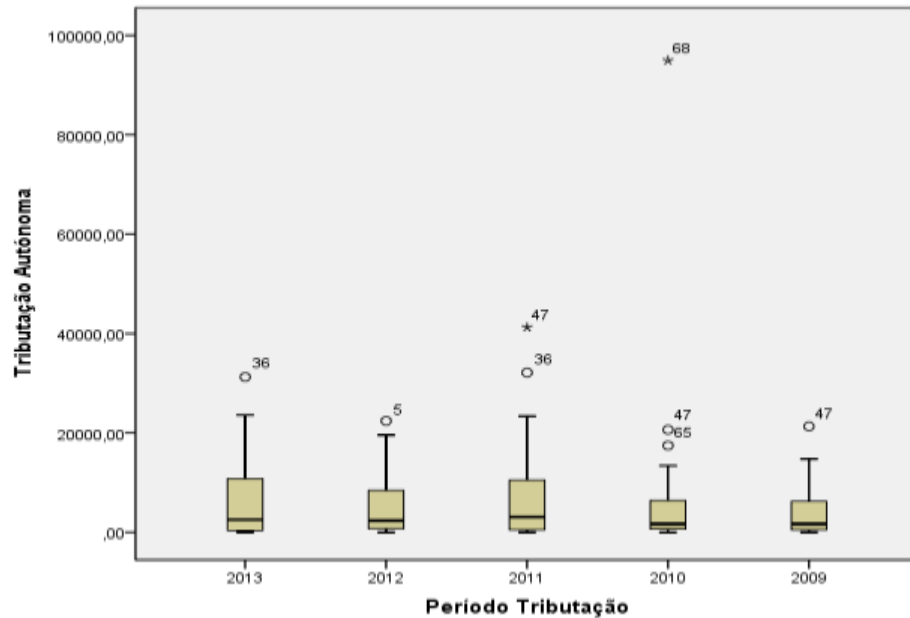


O ano de 2011, como se pode observar, é o ano em que as empresas pagaram mais TA, que poderá ser explicado pelas alterações introduzidas ao regime das TA com a aprovação do OE 2011, como mencionado anteriormente.

Também se pode verificar no Gráfico 4, que a variabilidade da TA foi mais elevada no ano de 2010 do que nos restantes anos, como se pode observar nas amplitudes do Intervalos de confiança representados.

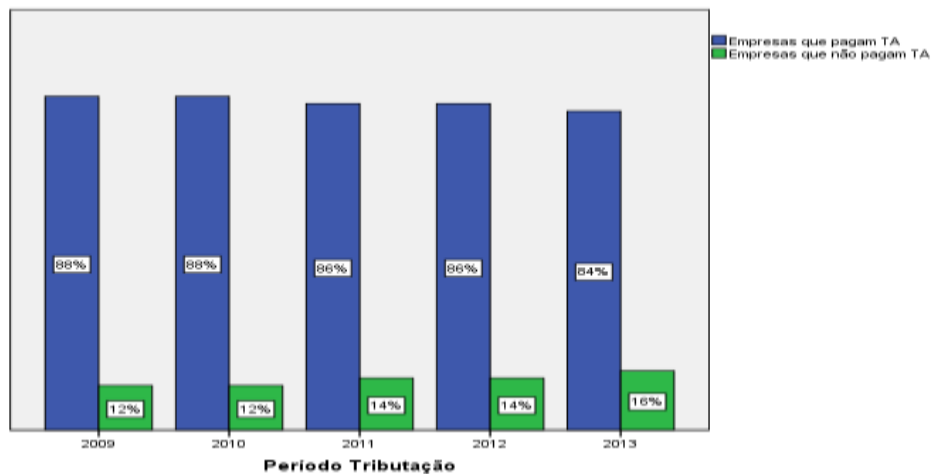
Note-se que, deve ser tida em conta a existência de alguns *outliers*, dois dos quais severos: um em 2011 outro em 2010, como se pode observar no Gráfico 5, indicando a existência de empresas que pagaram montantes excecionalmente elevados, em relação aos montantes pagos nesse ano pelas restantes empresas.

**Gráfico 5 – Boxplot - Tributação Autônoma**



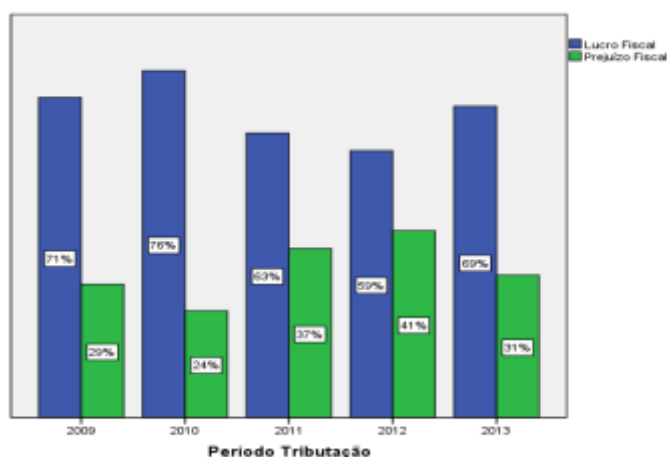
Importa salientar que este tipo de dados provoca grande impacto sobre o valor de algumas estatísticas, nomeadamente, sobre o valor da média da amostra, podendo levar o analista a conclusões menos corretas.

**Gráfico 6 – Percentagem de Empresas que pagam e não pagam TA**



A partir do Gráfico 6, pode verificar-se que grande parte das empresas da amostra pagam TA, representando mais de 80% em todos os anos. Em 2013 apenas 16% das empresas não pagaram TA, tendo-se verificado ser este o ano em que foi maior o n.º de empresas que não suportaram esta tributação.

**Gráfico 7 - Resultado Fiscal**



O Gráfico 7 permite observar que a percentagem de empresas que apresentaram LT é sempre superior à percentagem de empresas que declararam PF desde 2009 a 2013, sendo o ano de 2012 aquele em que um maior número de empresas declarou um resultado fiscal negativo, representando cerca de 41% das empresas estudadas.

**Tabela 12 - Resultado Fiscal vs. TA**

		Paga TA		Não paga TA	
		Número	%	Número	%
Prejuízo Fiscal	2009	15	100%	0	0%
	2010	11	92%	1	8%
	2011	17	89%	2	11%
	2012	15	71%	6	29%
	2013	13	81%	3	19%
Lucro Tributável	2009	30	83%	6	17%
	2010	34	87%	5	13%
	2011	27	84%	5	16%
	2012	29	97%	1	3%
	2013	30	86%	5	14%

Através da Tabela 12 pode observar-se a distribuição das empresas que pagam TA em função do seu resultado fiscal. Repara-se que, em cada ano, a percentagem de empresas com PF e que não suportam TA (células a cinza mais escuro na Tabela) é residual em relação às que suportam (células a cinza mais claro na Tabela), sendo que em 2009 todas as empresas que apresentam PF suportam também TA.

#### **4.2.2. Estudo das hipóteses**

Feita uma breve análise exploratória, procede-se à avaliação das hipóteses anteriormente mencionadas.

- **H1: “O montante de TA pago entre as empresas com PF e LT é diferente, em termos medianos”**

Esta hipótese pretende testar se o valor mediano da TA suportado pelas empresas com PF difere significativamente do valor mediano da TA suportada pelas empresas que apresentam LT.

Testa-se, assim, as hipóteses  $H_0: \mu_{PF} = \mu_{LT}$  vs.  $H_1: \mu_{PF} \neq \mu_{LT}$  para um nível de significância 5%, onde  $\mu_{PF}$  representa o valor mediano da TA paga pelas empresas com PF e  $\mu_{LT}$  representa o valor mediano da TA paga pelas empresas com LT.

**Tabela 13 - Distribuição das empresas para H1**

		2013	2012	2011	2010	2009
Tributação Autónoma	Lucro Tributável	35	30	32	39	36
	Prejuízo Fiscal	16	21	19	12	15

Primeiramente procedeu-se à análise do pressuposto da normalidade dos dados através do Teste de Kolmogorov-Smirnov (K-S) com a correção de Lilliefors (indicado para amostras com  $N \geq 30$ ), para o caso das empresas com LT, e o através do Teste de Shapiro-Wilk (S-W) (indicado para amostras com  $N < 30$ ), para o caso das empresas com PF. Os resultados obtidos não permitiram admitir a distribuição Normal exceto para 2009, e para as empresas com PF. Seria possível considerar que a distribuição das médias da amostra é uma distribuição assintótica Normal no caso das empresas com LT, através do Teorema do Limite Central (TLC), uma vez que a dimensão das amostras é superior a 30. Contudo, o mesmo não era possível para as empresas que apresentam PF.

Desta forma, não se verificando a normalidade, aplica-se o teste não paramétrico U de Mann-Whitney para a avaliação da hipótese 1.

**Tabela 14 – Resultados do Teste U de Mann-Whitney**

	2013	2012	2011	2010	2009
Mann-Whitney U	257,500	263,000	248,500	225,500	187,000
Wilcoxon W	887,500	494,000	776,500	1005,500	853,000
Z	-,458	-,996	-1,083	-,189	-1,717
Asymp. Sig. (2-tailed)	,647	,319	,279	,850	,086

A Tabela 14 apresenta os resultados obtidos a partir do teste U de Mann-Whitney e, para um nível de significância  $\alpha$  de 5%, verifica-se que o valor- $p$  observado é sempre superior a  $\alpha$ . Deste modo, não rejeita a hipótese nula e conclui-se que o valor mediano da TA pago pelas empresas com PF não difere significativamente do valor mediano da TA pago pelas empresas com LT para nenhum dos anos.

Daqui depreende-se que as empresas que apresentam PF são tão penalizadas como aquelas que apresentam LT. Apesar da capacidade contributiva das empresas com PF ser inferior, em termos de TA, acabam por suportar uma tributação ao mesmo nível das empresas que apresentam LT.

• **H2: “O valor mediano da TA paga difere do valor mediano do IRC liquidado corrigido”**

Num cenário de PF, as empresas não têm rendimentos para serem tributados e, conseqüentemente, não têm coleta, logo, não lhes é aplicada taxa de IRC. Contudo, podem ter que pagar TA de forma mais penalizadora do que as empresas que declaram LT.

O que se pretende na avaliação desta hipótese é testar se, em termos medianos, o valor de TA pago pelas empresas com PF, assim como para as empresas com LT, é superior ao valor do IRC liquidado corrigido<sup>48</sup>:

$$H_0: \mu_{TA} = \mu_{IRC \text{ Liquidado corrigido}} \text{ vs. } H_1: \mu_{TA} \neq \mu_{IRC \text{ liquidado corrigido}}$$

Em que  $\mu_{TA}$  representa a mediana de TA paga e  $\mu_{IRC \text{ liquidado corrigido}}$  a mediana do IRC liquidado corrigido.

Testada a normalidade da TA para as empresas com PF, através do Teste de S-W, concluiu-se que em nenhuma das situações descritas, a TA segue uma distribuição Normal e não foi possível invocar o TLC dado que  $N < 30$ <sup>49</sup>.

Por conseguinte, para avaliar esta hipótese nas empresas com PF utilizou-se o teste dos sinais<sup>50</sup> que permite testar a comparação das medianas da distribuição tendo por base duas amostras emparelhadas.

**Tabela 15 - Teste de Sinais para o valor da TA das empresas com PF**

	2013	2012	2011	2010	2009
<b>Exact Sig. (2-tailed)</b>	,000	,000	,000	,001	,000

Conclui-se que o valor mediano da TA paga difere significativamente do valor mediano do IRC liquidado corrigido para as empresas com PF, uma vez que o valor- $p < \alpha$  para todos os anos. Desta forma, achou-se que seria interessante avaliar se o valor mediano da TA paga é significativamente superior ao valor mediano do IRC liquidado corrigido, ou seja, importa testar:

<sup>48</sup> O IRC liquidado corrigido terá o efeito do PEC anulado. Note-se que se opta por ignorar o efeito da Derrama dado este ser um imposto municipal e não ter uma taxa de tributação fixa.

<sup>49</sup> Em 2013 N=16, em 2012 N=21, em 2011 N=19, em 2010 N=12 e em 2009 N=15.

<sup>50</sup> Não se utilizou o teste de Wilcoxon dado o pressuposto da simetria não ser verificar.



$$H_0: \mu_{TA} = \mu_{IRC \text{ Liquidado corrigido}} \text{ vs. } H_1: \mu_{TA} > \mu_{IRC \text{ Liquidado corrigido}}$$

onde  $\mu_{TA}$  representa a mediana de TA paga e  $\mu_{IRC \text{ liquidado corrigido}}$  a mediana do IRC liquidado corrigido.

**Tabela 16** - Teste de Sinais para as empresas com PF - Frequências

	2013	2012	2011	2010	2009
<b>Negative Differences (a)</b>	13	15	16	11	15
<b>Positive Differences (b)</b>	0	0	0	0	0
<b>Ties (c)</b>	3	6	3	1	0

(a) IRC\_liquidado\_corrigido < TA

(b) IRC\_liquidado\_corrigido > TA

(c) IRC\_liquidado\_corrigido = TA

A partir da Tabela 16 verifica-se que os dados, para os vários anos apontam para o sentido de  $H_1$ , logo, obtém-se o valor- $p$  unilateral fazendo  $\text{valor-}p = (\text{valor-}p \text{ bilateral})/2$ . Como os valores obtidos apresentam valores sempre inferiores a  $\alpha$ , rejeita-se a hipótese nula em favor de  $H_1$  e conclui-se que o valor mediano de TA pago pelas empresas que declaram PF é significativamente superior ao valor mediano de IRC liquidado corrigido.

No que concerne às empresas com LT, tal como aconteceu para a TA, também para o IRC liquidado corrigido não foi possível assumir uma distribuição Normal a partir dos resultados do teste K-S, mas, para todos os anos, a dimensão da amostra permite invocar o TLC e considerar que a distribuição das médias da amostra é uma distribuição assintótica Normal.

Visto isto, realiza-se o teste T para comparação de médias de amostras emparelhadas, cujos resultados podem ser observados na Tabela 17.

**Tabela 17 – Teste T – Amostras emparelhadas**

Teste-T para empresas que declaram Lucro Tributável					
Ano	Paired Differences		t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation			
2013	-28682,87600	79700,96605	-2,129	34	,041
2012	-36501,64633	77789,03326	-2,570	29	,016
2011	-25510,60188	51478,31870	-2,803	31	,009
2010	-35297,59718	74210,37360	-2,970	38	,005
2009	-27388,47778	48346,97407	-3,399	35	,002

Conclui-se que, em termos médios, o valor da TA paga difere significativamente do valor do IRC liquidado corrigido para as empresas com LT uma vez que o valor- $p < \alpha$  para todos os anos em estudo. Da mesma forma que para as empresas com PF, avaliou-se se o valor médio da TA paga é significativamente superior ao valor médio do IRC liquidado corrigido, o quem corresponde a testar:

$$H_0: \mu_{TA} = \mu_{IRC \text{ Liquidado corrigido}} \text{ vs. } H_1: \mu_{TA} < \mu_{IRC \text{ Liquidado corrigido}}$$

Em que  $\mu_{TA}$  representa a média de TA paga e  $\mu_{IRC \text{ liquidado corrigido}}$  a média do IRC liquidado corrigido.

**Tabela 18 - Valores médios de TA paga e IRC liquidado**

Empresas que declaram Lucro Tributável					
	2013	2012	2011	2010	2009
Tributação Autónoma	5 420,51 €	6 236,59 €	5 090,20 €	5 845,57 €	3 398,58 €
IRC liquidado corrigido	34 103,39 €	42 738,24 €	30 600,80 €	41 143,17 €	30 787,06 €

A partir da Tabela 18 verifica-se que, no caso das empresas que declaram LT os valores das várias amostras apoiam  $H_1$ , logo, os valores- $p$  unilaterais obtêm-se fazendo valor- $p = (\text{valor-}p \text{ bilateral})/2$ . Deste modo, encontraram-se valores sempre inferiores a  $\alpha$  (Tabela 19), rejeitando-se a hipótese nula em favor de  $H_1$  e conclui-se que o valor médio de TA pago pelas empresas que declaram LT é significativamente inferior ao valor médio de IRC liquidado corrigido.

**Tabela 19 - Valor de prova unilateral**

Ano	Valor- $p$
2013	0,021
2012	0,008
2011	0,005
2010	0,003
2009	0,001

Daqui se depreende que os valores anunciados para o exterior podem não representar a realidade das empresas. Como se observa através deste estudo, as empresas que apresentam PF, não pagam IRC, mas sim TA que tributam despesas e não rendimentos. Mas a imagem que se transmite para o exterior, é que estas empresas têm rendimentos, uma vez que pagam “IRC”.

• **H3: “A média da TA paga incidente sobre as VLP, de mercadorias, motos e motociclos é superior à média da TA paga incidente sobre as ajudas de custo e as despesas de representação juntas”**

Nas pistas para trabalho futuro, Silva (2011) faz uma especial chamada de atenção para o regime das TA no setor automóvel que, como vimos na revisão da literatura, é, talvez, o mais penalizador. Assim, é expectável que o seu peso no total da TA seja superior ao suportado em Ajudas de Custo e Despesas de Representação. Neste sentido, entendeu-se ser pertinente proceder à análise das seguintes hipóteses:

$$H_0: \mu_{TA\ s/\ VLP} = \mu_{TA\ s/\ AC\ e\ DR} \text{ vs. } H_1: \mu_{TA\ s/\ VLP} > \mu_{TA\ s/\ AC\ e\ DR}$$

Onde  $\mu_{TA\ s/\ VLP}$  representa a média da TA incidente sobre as VLP, mercadorias, motos e motociclos e  $\mu_{TA\ s/\ AC\ e\ DR}$  representa a média da TA incidente sobre as ajudas de custo e despesas de representação.

Novamente trata-se da comparação de médias de duas amostras emparelhadas, pelo que será usado o teste T para amostras emparelhadas, o qual nos conduz os resultados observados na Tabela 20. Neste caso, para todos os anos, tem-se amostras de dimensão  $N > 30$ , podendo invocar-se o TLC e assumir a normalidade assintótica.

**Tabela 20 - T-Teste para amostras Emparelhadas (TA sobre as VLP, mercadorias, motos e motociclos e TA sobre as Ajudas de Custo e Despesas de Representação)**

Ano	Paired Differences		T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation			
2013	3479,48652	5600,16313	4,437	50	,000
2012	3566,66592	4588,88972	5,551	50	,000
2011	3567,75045	5960,32493	4,275	50	,000
2010	1457,49948	2748,99345	3,786	50	,000
2009	1411,52188	3382,29404	2,980	50	,004

Sendo um teste unilateral, analisa-se o valor médio de TA pago que incide sobre as VLP, mercadorias, motos e motociclos e o valor médio pago de TA que incide sobre as Ajudas de Custo e Despesas de Representação para os anos em estudo.

**Tabela 21** - Valores médios de TA paga s/ VLP, mercadorias, motos e motocicletos e s/ Ajudas de custo mais Despesas de Representação

	2013	2012	2011	2010	2009
TA s/ VLP, de mercadorias, motos e motocicletos	4 514,70 €	4 670,91 €	5 066,48 €	2 618,40 €	2 647,26 €
TA s/ Ajudas de Custo + Despesas de representação	1 035,22 €	1 104,25 €	1 498,73 €	1 160,90 €	1 115,61 €

A partir dos resultados observados na Tabela 21, verifica-se que para os vários anos, as amostras apontam no sentido de  $H_1$ , logo, o valor- $p$  unilateral será igual a metade do valor- $p$  bilateral. Como o valor- $p$  bilateral era zero para todos os anos, também o valor- $p$  unilateral será zero para todos os anos, levando à rejeição de  $H_0$  o que permite concluir que o valor médio da TA suportada pelas empresas incidente sobre as VLP, de mercadorias, motos e motocicletos é significativamente superior ao valor médio da TA suportada que incide sobre as Ajudas de Custo e Despesas de Representação, para todos os anos considerados.

Estes resultados vão ao encontro do que era expectável, sendo a TA paga sobre as VLP, mercadorias, motos e motocicletos mais penalizadora do que a TA sobre as ajudas de custo e as despesas de representação juntas.

• **H4: “Em termos medianos, a TA suportada pelas empresas difere nos diferentes setores de Atividade”**

Todas as empresas são diferentes e a sua atividade pode incidir em diferentes ramos tais como no ramo industrial ou no ramo financeiro, ou seja, atuam em diferentes setores de atividade. Desta forma, achou-se interessante averiguar se o comportamento das TA é diferente para os diferentes tipos de setor de atividade das empresas. Assim, pretende-se agora testar se, em termos medianos a TA, difere para os diferentes setores de atividade. Dada a grande disparidade do número de empresas de cada sector de atividade, agruparam-se as empresas em três grupos de acordo com o setor de atividade: o grupo 1 (G1) para as empresas no setor das Industrias Transformadoras (N=20), o grupo 2 (G2) para o setor de Comércio por Grosso e a Retalho e Reparação de Veículos e Motociclos (N=14), e por último, o grupo 3 (G3) onde se agruparam os restantes setores de atividade (N=17)<sup>51</sup>.

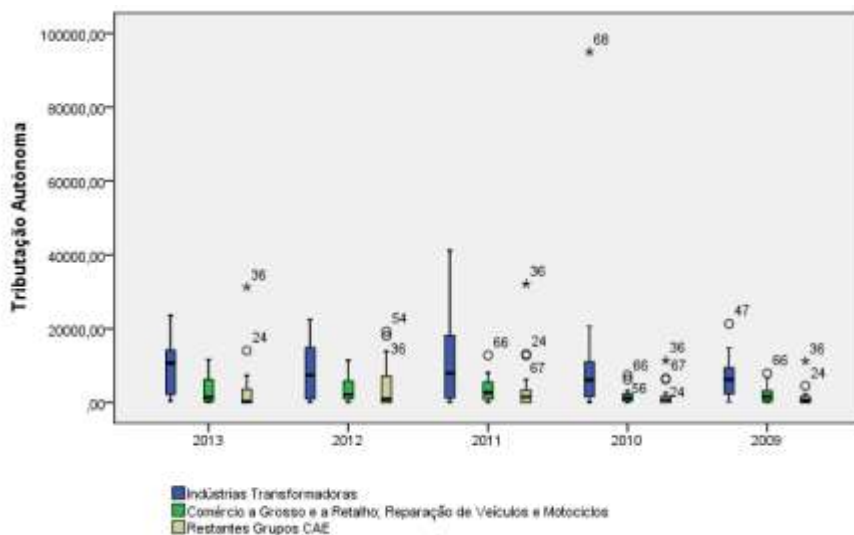
<sup>51</sup> Dada a disparidade dos setores de atividade, optou-se por organizar as empresas por três grupos: o grupo 1 e o grupo 2 com os setores de atividade que apresentavam maior N, designadamente os setores C (Industrias Transformadoras) e G (Comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos automóveis e motocicletos), respetivamente, e o grupo 3, onde se incluiu os setores de atividade que apresentavam N residual, designadamente, os setores A (Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca), B (Indústrias extrativas), F (Construção), H (Transportes e armazenagem), K (Atividades financeiras e de seguros), L

Desta forma, testa-se as seguintes hipóteses:

$$H_0: \mu_{G1} = \mu_{G2} = \mu_{G3} \text{ vs. } H_1: \mu_{Gi} \neq \mu_{Gj}$$

Onde  $\mu_{Gi}$  representa a mediana da TA para as empresas do Grupo  $i$ ,  $i=1, 2, 3$ .

**Gráfico 8-** Boxplot - Comparativo dos valores da TA paga por Setor de Atividade



Através da análise do Gráfico 8, pode-se observar as diferenças entre as medianas da TA paga para os diferentes grupos, nos vários anos, bem como grandes discrepâncias em termos da variabilidade dos valores da TA, nesses grupos. Pode-se verificar a existência de alguns *outliers* e as medianas da TA paga para os diferentes grupos, nos vários anos, parecem diferir. Procede-se de seguida à realização de testes para verificar se se considera essa diferença significativa.

Uma vez que a dimensão das três amostras é inferior a 30, usou-se o teste de S-W e concluiu-se que a TA não é bem modelada por uma distribuição normal para todos os grupos considerados para os setores de atividade. Não se concretizando os pressupostos necessários para a aplicação da ANOVA paramétrica, opta-se por se usar o teste da Anova não paramétrico – Teste de Kruskal-Wallis (KW).

---

(Atividades imobiliárias), M (Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares) e R (Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas).

**Tabela 22** - Anova não paramétrica - Teste de KW para mediana da TA paga para os vários grupos dos setores de atividade

	2013	2012	2011	2010	2009
Chi-Square	11,912	4,914	7,431	12,748	14,044
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,003	,086	,024	,002	,001

Observa-se, através dos resultados da Tabela 22 que, com exceção de 2012, o valor- $p$  apresenta valores inferiores a  $\alpha$ , levando à rejeição de  $H_0$  e à conclusão de que os valores medianos de TA pagos diferem de forma significativa para os diferentes grupos definidos para os setores de atividade. De salientar o ano de 2012, para o qual se verificou que, em termos medianos, a TA não difere significativamente para os três grupos considerados para o setor de atividade.

• **H5: “A TEI aumenta consoante o aumento da dimensão das empresas, em termos médios”**

Alguns autores, como Gupta e Newberry (1997), Costa (2012) e Kraft (2014) concluíram nos seus estudos, que empresas de maior dimensão suportam TEI superiores. Outros, como Porcano (1986) e Richardson & Lanis (2007) concluíram há uma relação negativa entre a dimensão das empresas e as TEI. Outros ainda, não encontraram qualquer relação como aconteceu com Liu & Cao (2007). Neste sentido, entendeu-se ser pertinente proceder ao estudo da relação entre a dimensão das empresas e as TEI.

Para o cálculo da TEI, como referido na revisão da literatura, algumas empresas apresentam um denominador de valor reduzido, havendo casos em que o valor da taxa efetiva de imposto apresenta um valor elevado, provocando algumas discrepâncias na sua interpretação. Desta forma, optou-se por fixar o limite desta variável entre 0% e 100%, à semelhança do procedimento usado por Costa (2012) e Gupta e Newberry (1997). A aplicação deste limite levou à retirada de 11 empresas do estudo, uma vez que ultrapassavam o limite de 100% de Taxa Efetiva de Imposto suportada, fazendo com que a dimensão da amostra passasse a ser  $N=40$ .

Para o teste desta hipótese foi utilizado o Modelo de Regressão Linear Simples<sup>52</sup> (MRLS) onde se pretende ajustar um modelo linear para descrever a forma como a TEI depende da dimensão da empresa, e verificar se há tendência para que a TEI seja superior nas empresas de maior dimensão.

No caso geral, o MRLS pode ser equacionado por:

$$y = a + bx + \varepsilon,$$

<sup>52</sup> O Modelo de regressão simples permite ajustar relações entre variáveis quantitativas.

onde  $x$  representa a variável independente que corresponde à dimensão da empresa (DIM),  $y$  representa a variável dependente que será a TEI da empresa e  $\varepsilon$  representa o erro aleatório que traduz a variabilidade da TEI não explicada pela dimensão.

**Tabela 23** - Valores relativos aos Modelos de Regressão Linear Simples – TEI vs. DIM

Ano	R	R <sup>2</sup>	Std. Error of the Estimate
2013	,230	,053	,35753
2012	,334	,112	,35932
2011	,268	,072	,40299
2010	,211	,045	,39301
2009	,241	,058	,36868

A Tabela 23 apresenta os resultados do Modelo de Regressão Linear. A partir do valor de R, pode-se afirmar que há uma fraca correlação linear positiva entre a TEI e a Dimensão da Empresa, uma vez que o valor de R é positivo, mas não é elevado. Para que haja uma forte correlação positiva entre as duas variáveis, seria necessário que o valor de R se encontrasse próximo de 1. No entanto, o facto de o valor de R ser positivo para todos os anos, permite confirmar a tendência para, em média, a TEI ser mais elevada para empresas de maior dimensão corroborando os estudos de Gupta e Newberry (1997), Costa (2012) e Kraft (2014).

Com base no valor do Índice de Correlação, R<sup>2</sup><sup>53</sup>, pode concluir-se que os ajustamentos não têm grande qualidade. De facto, para todos os anos em estudo, o valor do R<sup>2</sup> é baixo, atendendo que o valor máximo é R<sup>2</sup>=1, valor correspondente a um ajustamento perfeito. Pode ainda concluir-se que, para os anos em estudo, a dimensão da empresa explica no máximo 11% da variação da TEI, com base no MRLS ajustado, verificando-se este valor para o ano 2012, que foi o ano em que se conseguiu o melhor ajustamento.

Para verificar se o valor da Taxa Efetiva depende efetivamente da dimensão da empresa, testa-se o seguinte par de hipóteses para cada ano:

$$H_0: b=0 \text{ vs. } H_1: b \neq 0$$

Se não se rejeitar  $b=0$ , então, a TEI não depende significativamente da Dimensão da Empresa.

Para se proceder a este teste de hipóteses é necessário que os erros  $\varepsilon_{it}$  sejam independentes e identicamente distribuídos, seguindo uma Distribuição Normal  $N(0, \sigma^2)$ .

Uma vez que  $N \geq 30$ , pode-se invocar o TLC e considerar que a distribuição das médias dos resíduos se aproxima de uma distribuição Normal. Os restantes pressupostos, de

<sup>53</sup> Quanto mais aproximado de 1 é o valor de R<sup>2</sup>, melhor a qualidade do ajustamento.

homocedasticidade e independência, também foram estudados a partir dos valores dos resíduos usando métodos gráficos.

A partir da Tabela 24 pode-se observar os resultados da estimativa do parâmetro  $b$  e da constante  $a$ .

**Tabela 24 - Estimativa dos Parâmetros**

Ano		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
2013	Constante	,469	,066		7,137	,000
	DIM	,000	,000	-,230	-1,455	,154
2012	Constante	,596	,067		8,898	,000
	DIM	,000	,000	-,334	-2,188	,035
2011	Constante	,614	,076		8,051	,000
	DIM	,000	,000	-,268	-1,712	,095
2010	Constante	,565	,078		7,273	,000
	DIM	,000	,000	-,211	-1,333	,190
2009	Constante	,441	,070		6,309	,000
	DIM	,000	,000	-,241	-1,532	,134

Os resultados permitem concluir que, com exceção de 2012, o parâmetro  $b$  não difere significativamente de zero para nenhum dos anos considerados, uma vez que o valor- $p > \alpha$ , para todos os períodos tributários em estudo. Em 2012, o parâmetro  $b$  difere significativamente de zero, uma vez que o valor- $p < \alpha$ , donde se conclui que a TEI depende significativamente da dimensão da empresa, para esse ano.

- **H6: “A TEI depende do valor dos Benefícios Fiscais deduzidos à coleta, em termos médios”**

À semelhança da hipóteses anterior, utilizamos o MRLS equacionado por:

$$y = a + bx + \varepsilon$$

Onde  $x$  representa os Benefícios Fiscais (BF) deduzidos à Coleta,  $y$  representa a TEI da empresa e  $\varepsilon$  traduz a variabilidade da TEI não explicada pelos BF deduzidos a coleta.



**Tabela 25** - Valores relativos aos Modelos de Regressão Linear Simples – TEI vs. BF

Model	R	R <sup>2</sup>	Std. Error of the Estimate
2013	,342	,117	,34527
2012	,342	,117	,35835
2011	,280	,079	,40145
2010	,227	,052	,39159
2009	,190	,036	,37302

De acordo com a Tabela 25, verifica-se que há uma fraca correlação linear positiva entre a TEI e os Benefícios Fiscais deduzidos à coleta, uma vez que o valor de R é positivo, embora não seja muito elevado. Os valores positivos do R obtido para todos os anos em estudo confirmam a tendência para, em média, a TEI ser mais elevada para empresas com valores mais elevados dos BF. A partir de R<sup>2</sup> verifica-se que o ajustamento não tem grande qualidade, pois o seu valor é baixo, sendo os anos de 2013 e 2012 os que apresentaram melhor ajustamento permitindo concluir que, em média, as variações dos BF explicam cerca de 12% da variação da TEI.

Para testar a relação de dependência entre a TEI e os Benefícios Fiscais, testa-se:

$$H_0: b=0 \text{ vs. } H_1: b \neq 0$$

Estudados os pressupostos da normalidade, homocedasticidade e independência a partir dos valores dos resíduos, e verificado o seu cumprimento, procede-se ao teste da significância do valor do parâmetro *b*:

**Tabela 26** - Estimação do Parâmetro *b*

Ano		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
2013	Constante	,470	,059		7,976	,000
	Benefícios Fiscais deduzidos à coleta	,000	,000	-,342	-2,240	,031
2012	Constante	,557	,059		9,410	,000
	Benefícios Fiscais deduzidos à coleta	,000	,000	-,342	-2,240	,031
2011	Constante	,571	,065		8,725	,000
	Benefícios Fiscais deduzidos à coleta	,000	,000	-,280	-1,801	,080
2010	Constante	,525	,064		8,226	,000
	Benefícios Fiscais deduzidos à coleta	,000	,000	-,227	-1,438	,159
2009	Constante	,401	,061		6,564	,000
	Benefícios Fiscais deduzidos à coleta	,000	,000	-,190	-1,190	,241

Verifica-se, segundo os resultados da Tabela 26, que o valor-*p* >  $\alpha$ , entre 2009 e 2011, levando à não rejeição de H<sub>0</sub>. Face a estes resultados, conclui-se que a TEI não depende

significativamente dos BF deduzidos à coleta para estes anos. Ao contrário, para os anos 2012 e 2013, os valores-p encontrados permitem rejeitar  $H_0$  e concluir que a TEI depende significativamente dos BF, para estes anos.

Uma vez que neste estudo é usado o LT como denominador no cálculo da TEI, os resultados obtidos corroboram o que Wilkie (1988) refere no seu estudo. Este menciona que o uso do LT como denominador para o cálculo da TEI não é a escolha mais acertada, quando o objetivo é avaliar o impacto dos incentivos fiscais na TEI, pois não será possível detetar as variações que esses incentivos possam causar na TEI. Com este estudo pode-se reforçar Wilkie (1988) na medida em que não se confirmou o impacto dos BF na TEI para a generalidade dos anos.

- **H7: “Em termos medianos, a TEI suportada pelas empresas difere nos diferentes setores de Atividade”**

À semelhança de Gupta e Newberry (1997) e Costa (2012) entendeu-se interessante analisar o comportamento das TEI em função do setor de atividades.

Neste caso testa-se, em termos medianos, se a TEI difere para os diferentes grupos definidos anteriormente para os setores de atividade, ou seja, testa-se as seguintes hipóteses:

$$H_0: \mu_{G1} = \mu_{G2} = \mu_{G3} \text{ vs. } H_1: \mu_{Gi} \neq \mu_{Gj}$$

Onde  $\mu_{Gi}$  representa a mediana da TEI de cada grupo  $i$  definido para o setor de atividade.

Na validação do pressuposto da Normalidade, através do Teste de S-W, não se confirma o ajustamento da distribuição normal para a TEI nos vários grupos considerados para os setores de atividade. Assim, utiliza-se o teste da ANOVA não paramétrica – Teste de KW.

Os resultados obtidos encontram-se na Tabela 27, observando-se valores- $p > \alpha$  para os anos 2013, 2011 e 2010, pelo que não se rejeita  $H_0$ , concluindo-se que, em termos medianos, o valor da TEI não difere de forma significativa para os diferentes setores de atividade para os anos referidos.

**Tabela 27 - ANOVA não Paramétrica - Teste de Kruskal Wallis**

	2013	2012	2011	2010	2009
<b>Chi-Square</b>	3,517	8,869	4,457	5,359	8,246
<b>df</b>	2	2	2	2	2
<b>Asymp. Sig.</b>	,172	,012	,108	,069	,016

Contudo, para os anos de 2012 e 2009, obteve-se um valor- $p < \alpha$ , levando à rejeição da hipótese nula. Assim, para estes anos, o valor da TEI, em termos medianos, difere de forma significativa para os diferentes setores de atividade.

- **H8: “Em termos medianos, a TEI suportada pelas empresas difere consoante a dimensão da empresa”**

Com esta hipótese pretende-se avaliar se a da TEI tende a diferir para empresas com dimensões diferentes.

O art.º 9º da Lei n.º 98/2015 divide as empresas em três classes: 1) as microempresas, quando o VN não excede os 700.000€, 2) as pequenas empresas, quando o VN não excede os 8.000.000€ e as 3) as médias empresas, quando o VN não excede os 40.000.000€. Tendo como base estes limites, organizaram-se as empresas em três grupos: microempresas (G1), pequenas empresas (G2) e médias empresas<sup>54</sup> (G3), todos eles com N <30.

Testa-se as seguintes hipóteses:

$$H_0: \mu_{G1} = \mu_{G2} = \mu_{G3} \text{ vs. } H_1: \mu_{Gi} \neq \mu_{Gj}$$

Onde  $\mu_{Gi}$  representa a mediana da TEI de cada grupo  $i$  definido para a dimensão das empresas.

Começou-se por proceder à validação do pressuposto da Normalidade, através do Teste de S-W, tendo sido confirmada para os anos 2013, 2012 e 2009. Assim, aplicou-se o teste da ANOVA não paramétrica – Teste de KW para o teste desta hipótese.

**Tabela 28** - ANOVA não paramétrica - Teste de Kruskal-Wallis para a TEI em função da dimensão das empresas

	2013	2012	2011	2010	2009
<b>Chi-Square</b>	4,728	10,181	3,330	,148	2,628
<b>df</b>	2	2	2	2	2
<b>Asymp. Sig.</b>	,094	,006	,189	,929	,269

Os resultados da Tabela 28 permitem concluir que, apenas para 2012 os valores medianos da TEI diferem significativamente para os diferentes escalões considerados para as dimensões das empresas, uma vez que o valor- $p < \alpha$ . Nos restantes anos, obtiveram-se valores- $p > \alpha$ , indicando que os valores medianos da TEI não diferem significativamente para as diferentes dimensões das empresas.

Também se testou se em termos medianos a TEI difere significativamente para diferentes escalões da dimensão das empresas considerados antes da aplicação da Lei n.º 98/2015<sup>55</sup> mas os

<sup>54</sup> Na amostra em estudo não há empresas que ultrapassam os 40.000.000€. Se fosse o caso, ter-se-ia um quarto grupo para as grandes empresas.

<sup>55</sup> Considerou-se microempresas, as que não ultrapassaram 500.000€ de VN líquido (art.º 2.º da Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro), pequenas empresas as que não ultrapassam os 3.000.000€ de VN líquido (art.º 9º do DL n.º 158/2009, de 13 de Julho) e médias empresas as que ultrapassam os 3.000.000€.

resultados obtidos foram similares aos obtidos para os novos escalões pelo que se optou por não apresentar formalmente os resultados.

- **H9: “Em média, a TEI suportada, considerando as TA, difere da TEI, não considerando as TA”**

Sendo o tema desta dissertação as TA, achou-se pertinente efetuar a comparação da TEI considerando as TA e não as considerando. Assim, pretende-se avaliar as seguintes hipóteses<sup>56</sup>:

$$H_0: \mu_{TEi} = \mu_{TE \text{ sem TA}} \text{ vs. } H_1: \mu_{TEi} \neq \mu_{TE \text{ sem TA}}$$

Assim, pretende-se comparar as médias de duas amostras emparelhadas. Para isso, será necessário, primeiramente averiguar se ambas variáveis, TEI e TEI sem TA, seguem uma distribuição normal. Tendo em conta que a amostra tem dimensão N=40, pode-se invocar o TLC, assumir a normalidade assintótica e usar um teste T.

**Tabela 29 - Teste T - Amostras Emparelhadas**

Ano	Paired Differences		t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation			
2013	,26083	,40854	4,038	39	,000
2012	,36299	,45178	5,082	39	,000
2011	,29267	,42112	4,396	39	,000
2010	,20731	,37640	3,483	39	,001
2009	,16439	,35598	2,921	39	,006

Conclui-se, através dos resultados obtidos na Tabela 28, que o valor- $p < \alpha$ , levando à rejeição de  $H_0$  em todos os períodos de tributação em estudo, o que permite concluir que, em termos médios, a TEI considerando as TA suportadas pelas empresas difere significativamente da TEI não considerando o efeito das TA.

<sup>56</sup> Note-se que no cálculo da TEI sem as TA, novamente se deparou com a questão do denominador zero ou negativo. Assim, à semelhança do cálculo da TEI, também aqui se considerou que a empresa suporta uma TEI (sem TA) de 100% quando, após retiradas as TA, apresentam PF e imposto a pagar, e 0% quando apresentam PF e imposto a receber.



## 5. Conclusão

A atual conjuntura internacional e a necessidade de manter os níveis de receita fiscal tem motivado uma tendência para a diminuição da taxa nominal de IRC, acompanhada de um aumento progressivo das taxas de TA.

Na presente dissertação realizou-se um estudo exploratório sobre a importância das TA, em sede de IRC, que teve como escopo estudar a variação da TA na tributação dos lucros das sociedades.

A motivação que esteve na origem deste estudo, numa fase inicial, foram os dados facultados pelas bases de dados da PORDATA e da AT, que confirmam uma tendência de crescimento na evolução da TA, quer ao nível do impacto na receita fiscal quer do seu peso no IRC.

Com base numa avaliação do comportamento das TA em sede de IRC, a partir de uma amostra composta por empresas não financeiras e não cotadas, tributadas segundo o regime geral vigente em Portugal, obtiveram-se algumas evidências.

Em termos médios, por um lado, concluiu-se que o montante de TA pago pelas empresas com PF não é significativamente diferente do suportado pelas empresas que apresentam LT.

Por outro lado, comparou-se o valor de TA pago pelas empresas com o valor de IRC liquidado corrigido e verificou-se que eles apresentavam diferenças estatisticamente significativas, em termos medianos.

Concluiu-se, ainda, que a tributação que incide sobre os encargos efetuados ou suportados com as VLP, de mercadorias, motos e motociclos é a mais penalizadora, do que a que incide sobre os outros tipos de encargos analisados. Verifica-se esta conclusão porque se confirmou que a média da TA relativa paga, que incide sobre as VLP, de mercadorias, motos e motociclos é significativamente superior à média da TA paga dos encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e a despesas de representação agregadas.

Confirmou-se que a TA suportada pelas empresas difere significativamente, em termos medianos, nos grupos considerados para os setores de atividade.

Considerando que a TEI é o fator mais adequado para avaliar o impacto da tributação na atividade económica, avaliou-se o efeito médio da dimensão da empresa na variação da TEI e concluiu-se que os valores mais elevados da TEI tendem a estar associados a empresas de maior dimensão, em termos médios.

O estudo do impacto dos benefícios fiscais, deduzidos à coleta, na variação da TEI, permitiu observar uma tendência para a TEI nas empresas da amostra. Esta observação permitiu concluir que esta é mais elevada para as empresas que apresentam valores mais elevados nos BF, em média. No entanto, apenas para os anos 2012 e 2013 se confirmou que a TEI depende

significativamente dos BF, para os anos anteriores, essa dependência não é estatisticamente significativa.

A comparação da TEI suportada pelas empresas, tendo em consideração os diferentes sectores de atividade, permitiu concluir que a TEI média difere significativamente para os vários grupos.

Em termos medianos, conclui-se ainda que a TEI suportada pelas empresas não difere significativamente de acordo com a dimensão da empresa (com exceção do ano de 2012), tendo-se procedido ao agrupamento das empresas de acordo com a respetiva dimensão.

Investigou-se ainda o impacto da inclusão da TA na TEI e concluiu-se que a TEI suportada, tendo em consideração as TA no seu cálculo, é significativamente superior à suportada pelas empresas, se não se considerar o efeito das TA, em termos médios. O peso relativo das TA é significativo no total de imposto.

Na elaboração desta dissertação foram encontradas algumas limitações, nomeadamente, o facto de haver poucos estudos científicos publicados sobre as TA. Uma outra limitação tem a ver com as dificuldades inerentes ao processo de recolha da amostra, pois, devido à natureza dos dados, houve pouca aderência por parte dos gabinetes de contabilidade na cedência da informação.

O estudo do comportamento das TA desenvolvido nesta dissertação teve por base uma amostra de pequena dimensão, tendo apenas sido considerado o distrito de Aveiro. Contudo, seria interessante, em trabalhos futuros, alargar este estudo trabalhando com uma amostra de maior dimensão e, se possível, envolvendo mais distritos do país. Desta forma, poder-se-ia comparar o comportamento das TA nas empresas separadamente para os vários distritos. Por outro lado, uma amostra mais representativa do tecido empresarial português e com dimensão mais elevada permitiria também desenvolver um estudo comparativo para os vários sectores de atividade que fosse mais conclusivo, sem necessitar de trabalhar com as empresas organizadas em grupos, de acordo com o sector de atividade.

## 6. Bibliografia

- Amorim, J. de C. (2013). A Dedutibilidade dos Gastos em Sede de IRC - Considerações Gerais. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, III(nº11), 353–379.
- Antunes, J. (2013, December 9). A tributação autónoma sobre as viaturas ligeiras. *Jornal de Negócios*, p. 24. Retirado de <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/jnegocios9dez.pdf>. Data acesso: 27-04-2014
- Buijink, W., Janssen, B., & Schols, Y. (1999). *Corporate Effective Tax Rates In The European Union*. Retirado de [http://www.researchgate.net/publication/2584531\\_Corporate\\_Effective\\_Tax\\_Rates\\_In\\_The\\_European\\_Union](http://www.researchgate.net/publication/2584531_Corporate_Effective_Tax_Rates_In_The_European_Union). Data acesso: 26-08-2014
- Carey, D., & Tchilinguirian, H. (2000). *Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption* (No. 258). Paris: OECD Publishing. doi:10.1787/247874530426
- Carlos, A. B. (2006). *Impostos - Teoria Geral*. Coimbra: Almedina.
- Chennells, L., & Griffith, R. (1997). *Taxing profits in a changing world* (No. R56). London: Inst. of Fiscal Studies. doi:doi:10.1920/re.ifs.1997.0056
- Costa, A. G. M. V. (2012). *Taxa Efetiva de Imposto em Portugal: seus determinantes e Impacto do SNC*. Faculdade de Economia - Universidade do Porto (FEP).
- Devereux, M. P., & Griffith, R. (1999). *The Taxation of Discrete Investment Choices* (No. W98/16). Retirado de [http://eprints.ucl.ac.uk/14909/1/14909.pdf?origin=publication\\_detail](http://eprints.ucl.ac.uk/14909/1/14909.pdf?origin=publication_detail). Data acesso: 19-08-2014.
- Devereux, M. P., Lockwood, B., & Redoano, M. (2002). *Do countries compete over corporate tax rates?* Centre for Economic Policy Research (Great Britain). Retirado de <http://www.cepr.org/pubs/dps/DP3400>. Data acesso: 24-09-2014.
- Eurostat. (2006). *Structures of the taxation systems in the European Union - Data 1995-2004*. Retirado de [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-DU-06-001](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-DU-06-001). Data acesso: 13-09-2014.
- Ferreira, V. (2009, Outubro 30). Tributação Autónoma de IRC é Abusiva. *Vida Económica*, p. 7. Retirado de <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/VidaEconomica30OutubroII.pdf>. Data acesso: 23-12-2013
- Franco, P. (2008, Março). Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo. *Resvista TOC* 96, 46–48.
- Franco, P. (2013, Fevereiro 1). Novas obrigações declarativas. *Vida Económica*, p. 30. Portugal. Retirado de <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve1fev.pdf>. Data acesso: 17-06-2014
- Giannini, S., & Maggiulli, C. (2002). *The Effective Tax Rates in the EU Commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects* (No. 666).



- Gupta, S., & Newberry, K. (1997). Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(1), 1–34. doi:10.1016/S0278-4254(96)00055-5
- Kraft, A. (2014). What Really Affects German Firms' Effective Tax Rate? *International Journal of Financial Research*, 5(3), 1–19. doi:10.2139/ssrn.2282907
- King, M. A., & Fullerton, D. (1983). *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the U.S., U.K., Sweden, and West Germany--The Theoretical Framework--* (No. 1058).
- King, M. A., & Fullerton, D. (1984). *The taxation of income from capital*. Chicago and London: The University of Chicago Press.
- Kirn, T. (2011). *Measuring corporate marginal tax rates: looking forward or looking backward?*
- Lazar, S. (2011). EFFECTIVE CORPORATE INCOME TAX RATE IN ROMANIA: A MICRO-BACKWARD LOOKING APPROACH. *Annals of the University of Oradea : Economic Science*, 1(2), 361.
- Liu, X., & Cao, S. (2007). Determinants of Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Listed Companies in China. *The Chinese Economy*, 40(6).
- Machado, J. E. M., & Costa, P. N. da. (2012). *Curso de Direito Tributário (2ª Edição.)*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Markle, K. S., & Shackelford, D. (2009). Do Multinationals or Domestic Firms Face Higher Effective Tax Rates? *National Tax Journal*.
- Martins, A. (2013a). A dedutibilidade dos juros e a noção de “atividade” das sociedades: a propósito do art.º 23.º do CIRC. *Revista de Finanças Públicas E Direito Fiscal - Ano 5, N.º 4 Inverno*, 79–111.
- Martins, A. (2013b). Complexity in the tax law and reported earnings: cost deduction in the Portuguese fiscal system. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 11, 166–178.
- Martins, H. (2013). O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Eds.), *Lições de Fiscalidade (2ª Edição.)*, pp. 215–288). Coimbra: Almedina.
- Mendoza, E. G., Razin, A., & Tesar, L. L. (1994). Effective tax rates in macroeconomics Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. *Journal of Monetary Economics*, 34(3), 297–323.
- Mesquita, M. R. da G. L. R. de. (2014, May 5). *A tributação autónoma no CIRC : a sua (IN) coerência*. Universidade Católica Portuguesa - Escola de Direito do Porto. Retirado de <http://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/16231>. Data de acesso: 10-05-2015
- Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Moreira, J. A. (2008). Incentivos à manipulação de resultados no contexto português: o impacto do pagamento especial por conta (PEC). *AECA Revista Da Asociación Española de Contabilidade E Administración de Empresas*, 83, 66–69.
- Nabais, J. C. (2011). *Direito Fiscal (6ª Edição.)*. Coimbra: Almedina.

- Nascimento, S. M. G., & Góis, C. M. G. G. (2014). A Influência da Fiscalidade na Contabilidade: estudo em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 194–217. Retirado de [http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4102/pdf\\_25](http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4102/pdf_25). Data acesso: 21-10-2014
- Nicodème, G. (2001). *Computing effective corporate tax rates: comparisons and results* (No. 153).
- OCDE. (2000). *Tax Burdens: Alternative Measures* (No.2 ed.). OCDE Tax Policy Studies. Retirado de <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2300021e.pdf>. Data acesso : 11-09-2014
- Oliveira, J. C. de, & Santos, J. P. (2005). *Tributação das Sociedades e Competitividade Fiscal na UE* (No. 38). Retirado de <http://www.gpeari.min-financas.pt/arquivo-interno-de-ficheiros/wpapers/w-paper38.zip?format=print>. Data acesso: 09-09-2014
- Oliveira, J., Monteiro, F., & Santos, J. (2003). *Modelo de Simulação do Imposto sobre as sociedades (MOSIS) - Análise do IRC* (No. 34). Retirado de <http://www.gpeari.min-financas.pt/arquivo-interno-de-ficheiros/wpapers>. Data acesso: 27-08-2014
- Pereira, A. M., & Rodrigues, P. (2001, March). Parâmetros Fiscais na Economia Portuguesa Parte I: Impostos Indiretos. *Boletim Económico*, 47–56.
- Pereira, J. F. L., & Mota, A. M. C. (2000). *Teoria e Técnica dos Impostos* (23ª Edição.). Viseu: Rei dos Livros.
- Pereira, M. H. de F. (2005). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade* (5ª Edição.). Porto: Areal Editores.
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2014). *Reforma do IRC*. (EVE0114), Ordens dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2015). Alterações ao Código do IRC. In *Orçamento de Estado 2015/Alterações ao Código do IRC/Reforma da Fiscalidade Verde/Reforma do IRS* (EVE0115A) (pp. 105-128). Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Porcano, T. M. (1986). Corporate Tax Rates: Progressive, Proportional, or Regressive. *Journal of the American Taxation Association*, 7(2), 17.
- Portugal, A. M. (2004). *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*. Coimbra Editora.
- Portugal, M. (2009). As tributações autónomas e a declaração modelo 22. *Revista TOC* 109, 24–26.
- Ramalhosa, M. M. C. (2015). *Determinantes da Taxa Efetiva de Imposto: Análise Econométrica do Setor Automóvel em Portugal*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Richardson, G., & Lanis, R. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 689–704. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.003
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª Edição.). Coimbra: Coimbra Editora.

- Santos, A. C., & Martins, A. M. F. (coord.) (2009). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Retirado de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf). Data acesso: 02-10-2015
- Silva, A. C. (2013, Fevereiro 25). Tributações autónomas nas entidades sem fins lucrativos. *Jornal de Negócios*. Retirada de [http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tributacoes\\_autonomas\\_nas\\_entidades\\_sem\\_fins\\_lucrativos.html](http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tributacoes_autonomas_nas_entidades_sem_fins_lucrativos.html). Data acesso: 09-06-2014.
- Silva, C. E. R. (2011). *Tributações Autónomas - Um Factor de (In)justiça Fiscal*. Instituto Universitário de Lisboa.
- Silva, J. A. de O. e. (2010). *IRC 2011 - Determinação da Matéria Coletável e Cálculo do Imposto (APECA)*. Tipografia do Ave, S.A. - Vila do Conde. Retirado de [http://www.docs.apeca.pt/docs/apeca-documentos/IRC\\_JAOS\\_2011.pdf](http://www.docs.apeca.pt/docs/apeca-documentos/IRC_JAOS_2011.pdf). Data acesso: 18-06-2014
- Silva, J. A. O. (2011). *IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - 2011: determinação da matéria coletável e cálculo do imposto*. Maia: APECA.
- Sistema de Normalização Contabilística*. (2011) (3ª Edição.). Porto: Porto Editora.
- Sørensen, P. B. (2004). Measuring the Taxes on Capital and Labor: an Overview of Methods and Issues. In *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor* (pp. 1–33). MIT Press.
- Sousa, D. P. de. (2013). *Direito Fiscal e Processo Tributário* (1ª Edição.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Tavares, T. C. (2002). A dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC. *Fisco*, 13(101-102), 37–43.
- Teixeira, G. (2010). *Manual de Direito Fiscal* (2ª Edição.). Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Wilkie, P. J. (1988). Corporate Average Effective Tax Rates and Inferences about Relative Tax Preferences. *Journal of the American Taxation Association*, 10(1), 75.
- Xavier, A. L., Frasquilho, M., Martins, A., Rodrigues, A. M., Courinha, G., Santos, J. P., Fernandes, J. A., Pimentel, M. C., Moutinho, T., Gonçalves, P. P. (2013). *Uma Reforma do IRC Orientada Para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*. Retirado de <http://www.otoc.pt/pt/noticias/relatorio-final-da-comissao-para-a-reforma-do-irc/>. Data acesso: 04-09-2014
- Zimmerman, J. L. (1983). Taxes and Firm Size. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 119–149. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(83\)90008-3](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(83)90008-3)

## Legislação

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado disponível em

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Código do Imposto sobre os Veículos, disponível em

<https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/imagens/isv-iuc.pdf>

Constituição da República Portuguesa, disponível em

<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

Despacho n.º 66-A/2013 de 2 de janeiro de 2013, publicado em Diário da República - Série II - N.º 1

DL n.º 192/90, de 9 de junho, publicado em Diário da República – Série I – N.º 133

DL 192/95 de 28 de julho, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 173

DL 106/98, de 24 de abril, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 96

DL n.º 198/2001, de 3 de julho, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 152

DL n.º 192/2005, de 7 de novembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 213

DL n.º 71/2007, de 27 de março, publicado em Diário da República – Série I – N.º 61

DL n.º 372/2007, de 6 de novembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 213

DL n.º 158/2009, de 13 de julho, publicado em Diário da República – Série I – N.º 133

DL n.º 159/2009, de 13 de julho, publicado em Diário da República – Série I – N.º 133

DL n.º 137/2010, de 28 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 250

DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, publicado em Diário da República – Série I – N.º 48

Lei Geral Tributária disponível em

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Lei n.º 39-B/94 de 27 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 298

Lei n.º 52-C/96 de 27 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 299

Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 301

Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 82

Lei n.º 30- G/2000, de 29 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 299

Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 298

Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 294

Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 301

Lei n.º 107-B/2003 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 301

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 304

Lei n.º 67-A/2007 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 251

Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 236

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 252

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 173

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, publicado em Diário da República – Série I – N.º 82

Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 171

Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I-A – N.º 253

Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 250

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 252

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 11

Lei n.º 82-C/2014 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 252

Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 252

Lei n.º 98/2015, de 12 de agosto, publicado em Diário da República – Série I – N.º 160

Portaria n.º 1553-D/2008 de 31 de dezembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 252

Portaria n.º 467/2010 de 7 de julho, publicado em Diário da República – Série I – N.º 130

Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, publicado em Diário da República – Série I – N.º 214