

Tributações autónomas, gastos e encargos não fiscais

Este trabalho pode auxiliá-lo numa tarefa nem sempre clara nem sempre fácil: o apuramento das tributações autónomas. Para tal, são-lhe apresentadas soluções para o ajudar a calcular os montantes.

Por **Mário Portugal*** | Artigo recebido em fevereiro de 2012

O artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) que regulamenta as taxas de tributação autónoma, sofreu uma profunda alteração para 2011 mercê do OE/2011, que vem alterar as taxas e a incidência deste tributo. Recomenda-se vivamente que seja lido e compreendido este artigo do CIRC (na redação que lhe é dada pelo OE/2011) antes de prosseguirem.

Para 2012 (declaração a entregar em 2013), o OE/2012 já contém alterações ao artigo 88.º! Para analisarmos este artigo é necessário ter presente, também, o artigo 34.º – Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais e o artigo 45.º – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, do CIRC, na medida em que existem gastos ou encargos que não são custo fiscal e, mesmo assim, são tributados autonomamente.

O art.º 88.º contém 14 números, sendo que a redação do n.º 14 é a seguinte: «As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo

são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.»

Como prejuízo fiscal entenda-se o valor que irá constar no campo 777, quadro 07, da declaração modelo 22, do IRC (versão de 2011).

É importante ter isto bem presente, pois o prejuízo fiscal advém do resultado líquido do período mais os valores a acrescentar menos valores a deduzir.

Quer isto dizer que uma empresa pode apresentar, na contabilidade, um resultado negativo mas, por força dos acréscimos – deduções, vir a apurar lucro tributável. Ou então, ter um resultado positivo e por força dos acréscimos – deduções vir a apurar um prejuízo fiscal (este caso é mais raro).

Refira-se, a propósito, que em 2009 o número de declarações modelo 22, do IRC, com prejuízo fiscal foi de 146 706 (38 por cento), isto segundo

a estatística constante no Portal das Finanças.

As taxas que se aplicarão em 2011, segundo o artigo 88.º, são (indicam-se os n.ºs) as que constam no quadro 1.

Como consequência, antes de processarmos as tributações autónomas (segundo nossa sugestão, em mapa próprio de que falaremos adiante) há que responder – obrigatoriamente – à seguinte questão: a empresa apresenta (modelo 22) lucro tributável ou prejuízo fiscal? Se a empresa tem lucro tributável aplicará as taxas normais. Se tem prejuízo fiscal, as taxas são agravadas.

Apuramento das tributações autónomas

O apuramento das tributações, para ser obtido com toda a exatidão, só é possível se usarmos a informática, tanto mais que o seu valor (quadro 10 declaração modelo 22) é conferido pela validação dos valores inserir no quadro 11.

Acresce que se torna também necessário que a aplicação a usar

QUADRO 1

N.º	Gasto ou encargo	Taxa normal	Taxa agravada
1	Despesas não documentadas – Sujeitos passivos normais	50	60
2	Despesas não documentadas – Sujeitos passivos isentos	70	80
3	Despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valor de aquisição igual ou inferior ao fixado na Portaria 467/2010	10	20
4	Despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valor de aquisição superior ao fixado na Portaria 467/2010	20	30
7	Despesas de representação	10	20
8	Despesas pagas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional, que exerçam atividade principal de natureza comercial, industrial ...	35	45
8	Despesas pagas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional, que não exerçam atividade principal de natureza comercial...	55	65
9	Encargos com ajudas de custo e com compensação por utilização de viatura própria (quilómetros pagos), não faturados a clientes	5	15
11	Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção	20	30
13a)	Indemnizações ou outras compensações pagas a órgãos de gestão	35	45
13b)	Bónus e outras remunerações variáveis pagas aos órgãos de gestão superiores a 25 por cento da remuneração anual e a 27 500 euros	35	45

possua um código de contas devidamente desdobrado para fazer face às diversas nuances das tributações autónomas.

Elaboramos um mapa que irá ajudar a bem calcular o montante da tributação autónoma (por uma questão de espaço, este mapa é publicado no final deste artigo). Vejamos primeiramente o que nos diz o artigo 88.º do CIRC.

Artigo 88.º, n.ºs 1 e 2

Estes números do artigo 88.º referem-se a despesas não documentadas, sem prejuízo da sua não consideração como gastos, nos termos do artigo 23.º.

Ou seja: para além de serem sujeitas a tributação autónoma, vão ser acrescentadas no quadro 07 – campo 716.

O n.º 1 deste artigo refere-se a sujeitos passivos não isentos; o n.º 2 refere-se a sujeitos passivos isentos total ou parcialmente, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Sugerem-se as seguintes contas (assinaladas a negrito):

68882 Não considerados custos fiscais
688821 Despesas não documentadas * não custo+TA *

6888211 Sujeitos passivos – CIRC – art.º 88.º - n.º 1

6888212 Sujeitos passivos – CIRC – art.º 88.º - n.º 2

688822 Enc. não devidamente documentados * não custo *

Despesas não documentadas – são aquelas que não têm qualquer documento de suporte.

Para além de sujeitas a tributação autónoma (50 ou 70 por cento), não são consideradas custo fiscal, sendo acrescentadas no modelo 22, quadro 07, campo 716.

Encargos não devidamente documentados – são aqueles que embora tenham um suporte documental, este não se encontra devidamente emitido. Exemplo: uma fatura de fornecedor que diz, na descrição dos artigos, unicamente, serviços prestados. Não está devidamente documentado. Estes encargos não são custo fiscal, devendo ser acrescentados no modelo 22, quadro 07, campo 731.

Artigo 88.º, n.ºs 3 e 4

O n.º 3 deste artigo diz que são tributados autonomamente à taxa de 10 por cento os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1, do artigo 34.º. O n.º 4 fixa em 20 por cento a taxa que incide sobre os mesmos encargos. O que nos remete para a Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, que fixa os valores de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros e mistas nos seguintes moldes (exceto as movidas exclusivamente a energia elétrica):

Adquiridas até 31/12/2009 – 29 927,87 euros;

Adquiridas em 2010 – 40 000 euros;

Adquiridas em 2011 – 30 000 euros.

Assim, no mapa já referido anteriormente (por força de espaço será publicado no final esta apreciação do assunto), ficam na primeira parte as viaturas de valor de aquisição igual ou inferior aos limites atrás indicados e numa segunda parte os encargos com as viaturas que ultrapassem esses mesmos valores.

Nos termos do n.º 5, do artigo 88.º, consideram-se encargos com as viaturas ligeiras e passageiros, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos.

Ora, «nomeadamente» significa que podem ser todos os outros encargos. No nosso mapa consideramos ainda portagens e aparcamentos, juros (de *leasing*) e encargos com honorários e despesas de tribunal, obviamente relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, incluindo ainda mais uma linha para outros encargos não previstos.

Combustíveis

Sugerem-se as seguintes contas:

62421 Sujeit. tributação autónoma=10%=Art.º 88 - n.º 3

624211 Gasolina
6242111 Base tributável
6242112 IVA não dedutível (100%)
624212 Gasóleo/GPL/gás - 50% IVA dedutível

6242121 Base tributável
6242122 IVA não dedutível (50%)

62424 Sujeit. tributação autónoma=20%=art.º 88 - n.º 4

624241 Gasolina
6242411 Base tributável
6242412 IVA não dedutível (100%)
624242 Gasóleo - 50% IVA dedutível
6242421 Base tributável
6242422 IVA não dedutível (50%)

O código de contas tem desdobramento das bases tributáveis e do IVA não dedutível por necessidades da IES, para onde vão, apenas, os valores que serviram de base à liquidação do imposto. Esta indicação serve apenas para as contas que se seguem.

Seguros

Seguem-se as seguintes contas:

62631 Ramo automóvel – viaturas ligeiras/mistas

626311 Val. aquis. inferior 467/2010*TA 10%

626312 Val. aquis. superior 467/2010*TA 20%

Portagens e aparcamentos

Contas sugeridas:

625131 Viaturas sujeitas tributação autónoma - 10%

6251311 Base Tributável
6251312 IVA não dedutível - art.º 21.º, 1 c) - CIVA

625134 Viaturas sujeitas tributação autónoma - 20%

6251341 Base tributável
6251342 IVA não dedut. art.º 21.º, 1 c) - CIVA

Conservação e reparações

Contas sugeridas:

62261 Suj. tributação autónoma – viaturas ligeiras de passageiros*10%*

622611 Base tributável
622612 IVA não dedutível
62263 Suj. tributação autónoma – viaturas ligeiras de passageiros*20%*

622631 Base tributável
622632 IVA não dedutível

Imposto Único de Circulação

Contas sugeridas:

681241 S/ viat. ligeiras passageiros=TA=10%=
681242 S/outras viaturas
681243 S/ viat. ligeiras passageiros=TA=20%=

Rendas ou alugueres

Contas sugeridas:

62611 ALD – Viaturas ligeiras de passageiros/mistas-TA=10%=
626111 Base tributável
626112 IVA não dedut. *Art.º 21º-1-a)-CIVA
62614 ALD – Viaturas ligeiras de passageiros/mistas -TA=20%=
626141 Base tributável
626142 IVA não dedut. * art.º 21.º-1-a) - CIVA

Depreciações

Contas sugeridas:

64241 Viat. ligeiras passageiros=TA=10% =
64243 Viat. ligeiras passageiros=TA=20%=

Honorários

Pagos a um advogado para tratar dum caso, em tribunal, por força dum acidente com uma viatura ligeira de passageiros.

Contas sugeridas:

62242 Sujeitos a tributação autónoma * 10% *
622421 Com IVA dedutível - Tx. normal
622422 Regime isenção – art.º 53.º - CIVA
62243 Sujeitos a tributação autónoma * 20% *
622431 Com IVA dedutível - Taxa normal
622432 Regime isenção - Art.º 53.º CIVA

Despesas de tribunal

Despesas, de nossa conta, referentes ao processo acima. Contas sugeridas:

62652 Sujeitos a tributação autónoma *10%*

626521 Com IVA dedutível -Tx.Normal
626522 Excluído IVA -Notar./Tribun./Conservat.

62653 Sujeitos a tributação autónoma *20%*

626531 Com IVA dedutível - Taxa normal
626532 Excluído IVA - Notário/Tribunal/Conservatória

Juros (leasing)

Contas sugeridas:

691121 Viaturas ligeiras passageiros – tributação autónoma=10%=
691122 Viaturas ligeiras passageiros – tributação autónoma =20%=

Portanto, todas as despesas contabilizadas nas contas acima, sinalizadas a negrito, estão sujeitas a tributação autónoma: dez por cento se as viaturas tiverem um custo igual ou inferior ao constante na Portaria 467/2010 e 20 por cento se o valor de aquisição for superior.

Artigo 88.º, n.º 7

Refere-se a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as suportadas com refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes ou fornecedores.

Não confundir com despesas de deslocação do pessoal da empresa, pois estas são custo normal.

Sugerem-se as seguintes contas:

6266 Despesas de representação = TA 10%=

62661 Base tributável
62662 IVA não dedutível - art.º 21.º, 1 d) - CIVA

Artigo 88.º, n.º 9

Nos termos deste artigo e número, conjugados com o artigo 45.º, n.º 1, alínea f), «as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes,



sempre que a entidade patronal não possua um mapa», não são dedutíveis para efeitos fiscais.

Daí que no mapa de apuramento das tributações autónomas se separem as ajudas de custo e os quilómetros pagos, processados através de mapa próprio e iguais gastos, mas sem mapa.

Todos estes encargos são sujeitos a uma tributação autónoma de cinco por cento (ou 10 por cento se a empresa tiver prejuízo fiscal), mas se não tiverem um mapa próprio não são custos fiscais dedutíveis, pelo que serão acrescidos no quadro 07, do modelo 22, campo 730.

As contas sugeridas são, para ajudas de custo:

6318	Ajudas de custo - gerência
63182	Não faturadas a clientes
631821	Com mapa próprio - T.A.
631822	Sem mapa próprio - T.A. + Não custo
63224	Ajudas de custo - Pessoal
632242	Não faturadas a clientes
6322421	Com mapa próprio - T.A.
6322422	Sem mapa próprio - T.A. + Não custo

Para os encargos com compensação

pela deslocação em viatura própria do trabalhador, vulgo quilómetros pagos, as contas sugeridas são:

62511	Gerência
625113	Compens. útil. viatura própria * Quilómetros pagos
6251132	Não faturadas a clientes
62511321	Com mapa próprio - T.A.
62511322	Sem mapa próprio - T.A. + Não custo
62512	Pessoal
625123	Compens. util. viatura própria * Quilómetros pagos
6251232	Não faturadas a clientes
62512321	Com mapa próprio - T.A.
62512322	Sem mapa próprio - T.A. + Não custo

Mapa de apuramento das tributações autónomas

Como já vimos anteriormente, o n.º 14 do artigo 88.º, do CIRC, determina que a tributação autónoma de todos os gastos está sujeita a taxas diferentes de acordo com os resultados obtidos no exercício. O mapa que se apresenta no final do artigo (ver anexo 1) é suficientemente elucidativo.

Na primeira linha do mapa é obrigatório indicar se a empresa apresenta

lucro tributável (quadro 07 – campo 778, da declaração modelo 22) ou prejuízo fiscal (quadro 07 – campo 777, da declaração modelo 22).

É fundamental esta questão, pois se a resposta for lucro são aplicadas todas as taxas normais. Se for prejuízo as taxas serão as agravadas (normais + 10 por cento).

Na coluna do mapa «lucro/prejuízo» indicam-se as taxas respetivas (por exemplo: 50/60 por cento).

Segue-se a discriminação das diversas despesas e encargos, sendo que a cada grupo de despesas corresponde um campo do quadro 11, da declaração modelo 22. Com este mapa, desde que se utilize o código de contas que está presente no sítio da Ordem (Gabinete de Estudos) o valor das tributações autónomas estará concluído automaticamente, bem como o preenchimento do referido quadro 11 (apenas nos campos que respeitam às tributações autónomas).✂

* TOC n.º 7

Membro do Gabinete de Estudos da OTOC

01 APURAMENTO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS (modelo 22 - Quadro 10 - Campo 365)					
No exercício em questão, a entidade apresenta:					
Lucro tributável		101	Prejuízo fiscal		102
Despesas e encargos			Valor base	% Lucro / Prej.	Tributação
Despesas não documentadas efetuadas por:					
a) Sujeitos passivos que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e sujeitos não isentos - CIRC - 88.º, n.º 1	M.22-07.716	103		50 / 60	
b) Sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola - CIRC - 88.º, n.º 2	M.22-07.716	104		70 / 80	
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos:					
i) Se valor de aquisição do veículo igual ou inferior aos limites da Portaria 467/2010 - CIRC - art.º 88.º, n.º 3:					
Combustíveis		105			
Seguros		106			
Portagens e estacionamento		107			
Conservação e reparação		108			
Imposto único de circulação		109			
Rendas ou alugueres		110			
Depreciações		111			
Honorários (processo acidente viat. lig. passageiros)		112			
Despesas tribunal (processo acidente viat. lig. passageiros)		113			
Juros (<i>leasing</i>)		114			
		115			
Total (CIRC - art.º 88.º n.º 3)	M.22-11.420	116		10 / 20	
ii) Se valor de aquisição do veículo for superior aos limites da Portaria 467/2010 - CIRC - art.º 88.º, n.º 4:					
Combustíveis		117			
Seguros		118			
Portagens e estacionamento		119			
Conservação e reparação		120			
Imposto único de circulação		121			
Rendas ou alugueres		122			
Depreciações		123			
Honorários (processo acidente viat. lig. passageiros)		124			
Despesas tribunal (processo acidente viat. lig. passageiros)		125			
Juros (<i>leasing</i>)		126			
		127			
Total (CIRC - art.º 88.º n.º 4)	M.22-11.421	128		20 / 30	
Despesas de representação - CIRC - art.º 88.º, n.º 7	M.22-11.414	129		10 / 20	
Ajudas de custo e quilómetros em viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa, não faturados a clientes - CIRC - art.º 88.º, n.º 9					
i) Ajudas de custo dedutíveis (com mapa)		130			
ii) Quilómetros pagos aos trabalhadores dedutíveis (com mapa)		131			
iii) Ajudas de custo não dedutíveis (sem mapa)		132			
iv) Quilómetros não dedutíveis (sem mapa)		133			
Total (CIRC - art.º 88.º n.º 9)	M.22-11.415	134		5 / 15	
Despesas com residentes fora de Portugal - CIRC - art.º 88.º, n.º 8					
a) Por sujeitos passivos que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e sujeitos não isentos		135		35 / 45	
b) Por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola		136		55 / 65	
Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial - CIRC - art.º 88.º, n.º 11	M.22-11.417	137		20 / 30	
Indemnizações ou outras compensações pagas a órgãos de gestão - CIRC - 88.º, n.º 13, a)	M.22-11.422	138		35 / 45	
Bónus e outras remuner. variáveis pagas aos órgãos de gestão superiores a 25% da remuner. anual e a 27 500 euros - CIRC - art.º 88.º, n.º 13, b)	M.22-11.424	139		35 / 45	
TOTAL DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA (Para modelo 22 - Quadro 10 - Campo 365)				140	