



OTOC
Ordem dos Técnicos
Oficiais de Contas

IRC

**ASPECTOS PARTICULARES DA
TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA
E DO TRATAMENTO DAS VIATURAS**

José Alberto Pinheiro Pinto
Cristina Pinto

Outubro de 2011



OTOC
Ordem dos Técnicos
Oficiais de Contas

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

IRC - Tributações Autónomas

Sumário:

1. Motivações para a análise do tema
2. O artigo 88.º do Código do IRC
3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objectivos – imposto sobre lucros ou imposto sobre gastos?
4. A tributação dos encargos com viaturas:
 - Efeitos das alterações introduzidas pelo OE 2011
 - Influência das políticas contabilísticas de depreciações no cálculo das tributações autónomas
 - Efeitos das novas regras nas decisões de gestão

IRC - Tributações Autónomas

1. Motivações para a análise do tema

- A Tributação Autónoma apresenta taxas cada vez mais elevadas (OE 2011)
- Trata-se de um imposto sobre o rendimento (?) que as entidades suportam independentemente de apurarem lucro tributável, desvirtuando mesmo o carácter único do IRC
- Tem sido objecto de alterações legislativas cuja inconstitucionalidade se tem discutido (Exemplo: alteração operada em Dezembro de 2008)
- Hoje temos -> taxas elevadas
-> muitas novas realidades sujeitas a imposto

IRC - Tributações Autónomas

2. O artigo 88.º do Código do IRC

As tributações autónomas constantes do artigo 88.º podem subdividir-se da seguinte forma:

- 1) Despesas não documentadas -> **n.º 1 e n.º 2**
- 2) Encargos com viaturas -> **n.º 3 a n.º 6**
- 3) Despesas de representação -> **n.º 7**
- 4) Importâncias pagas a *off-shores* -> **n.º 8**
- 5) Ajudas de custo -> **n.º 9**
- 6) Lucros recebidos por entidades isentas de IRC -> **n.º 11 e 12**
- 7) Indemnizações e prémios de administradores, gestores e gerentes -> **n.º 13**

N.º 14 -> Aumento da taxa em 10 pontos percentuais se a empresa tiver prejuízo no próprio exercício

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objectivos

- A Tributação Autónoma foi introduzida no Código do IRC pelo OE 2001 – Artigo 69.º-A
- Anteriormente já existia, incidindo sobre despesas confidenciais (DL 192/90)
- Qual a razão de ser das Tributações Autónomas?
 - Inicialmente:
 - ✓ Despesas confidenciais/*off-shores*
 - ✓ Outras despesas
 - Actualmente?

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objetivos

- Nos nossos dias, a racionalidade que suporta a criação das tributações autónomas parece assentar mais numa lógica de cobrança, face às necessidades de obtenção de receitas que permitam atingir o desejável **equilíbrio orçamental**
- Exemplo claro disto é o **agravamento** que as taxas das tributações autónomas sofreram com a aprovação do último Orçamento do Estado

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objetivos

- Alguns dados estatísticos:
 - Número de sujeitos passivos e valores das tributações autónomas por eles declaradas, nos últimos três períodos de tributação:

Ano	N.º de declarações	Valor das tributações autónomas (em milhões de euros)
2007	162 438	220
2008	163 899	366 (+66%)
2009	161 240	371

- Conclusão: cerca de **40% dos sujeitos passivos de IRC suportam tributações autónomas**

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objectivos

Natureza das tributações autónomas:

- As tributações autónomas em IRC são... **IRC**
- O IRC é um imposto que supostamente incide sobre o **rendimento** das pessoas colectivas (rendimento que é o lucro)
- Segundo o n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa: a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real
- As tributações autónomas não têm nada que ver com o rendimento real... pois incidem sobre **despesas ou gastos**

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objetivos

- A particular natureza das tributações autónomas gera incoerências no sistema fiscal, designadamente:
 - Não aceitação como custo de um imposto que não incide sobre o lucro;
 - Não incidência de derrama sobre as tributações autónomas quando a mesma era calculada sobre a colecta do IRC;
 - Sujeição a esse tipo de tributação das sociedades transparentes;
 - Existência de dúvidas sobre a compatibilidade com o IVA, tendo em consideração a legislação comunitária que não admite a criação de outros impostos sobre a despesa para além do IVA.

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objetivos

- Acórdão do TC, n.º 18/2011, de Janeiro de 2011
 - A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, não é inconstitucional, porque a única retroactividade que a CRP impede é a autêntica, e não a imprópria. Nesta última, os efeitos do facto ainda perduram, como é o caso, pois o facto gerador do IRC ocorre no fim do exercício.

IRC - Tributações Autónomas

3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objetivos

- Acórdão do STA no Processo n.º 0281/11, de 6 de Julho de 2011:
- “A *tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação incide sobre a despesa, constituindo cada acto 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 respectivo.*”
- Inconstitucionalidade da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

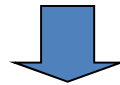
3. Introdução: as tributações autónomas no IRC, sua génese e objectivos

- Alternativa mais correcta: criação de um imposto semelhante a um outro que em tempos existiu: **Imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas**, que incidia sobre:
 - ✓ Despesas de representação;
 - ✓ Despesas de deslocação e estadas de administradores e gerentes;
 - ✓ Despesas com ofertas;
 - ✓ Despesas com rendas de imóveis não adstritos à actividade da empresa.
- A taxa era de 10% e o imposto era aceite como custo para efeitos de contribuição industrial.

IRC - Tributações Autónomas

Despesas não documentadas

- Os gastos não documentados que estejam a afectar o resultado líquido do período são **acrescidos** no apuramento do lucro tributável (campo 716 do Quadro 07 da declaração modelo 22).



Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	.	.	,
---	-----	---	---	---

- Para além disso, qualquer despesa não documentada, por se desconhecer o destinatário, está sujeita a tributação autónoma (n.ºs 1 e 2 do artigo 88.º do Código do IRC).
- .

IRC - Tributações Autónomas

Despesas não documentadas

- Atenção à necessidade de efectuar uma correcta distinção entre este tipo de despesas e os encargos que não se encontrem devidamente documentados e que estejam a afectar o resultado líquido do período:

Despesas não documentadas → não têm qualquer suporte documental

Encargos não devidamente documentados → têm um documento emitido por entidade externa, mas não reúne todas as condições legais exigidas

IRC - Tributações Autónomas

Despesas não documentadas

➤ Dúvida

- Para haver lugar a tributação autónoma sobre despesas não documentadas é necessário que estejam contabilizadas como tal?
- Por exemplo: poderão ser qualificados como despesas não documentadas saldos de activos inexistentes (caso típico de caixa)?

IRC - Tributações Autónomas

Despesas não documentadas

Descrição	Taxa normal	Taxa agravada	Observações
Despesas não documentadas	50%	60%	Estas despesas não são dedutíveis em sede de IRC (cfr. artigo 23.º do Código do IRC).
Caso tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	70%	80%	

IRC - Tributações Autónomas

Despesas de representação

- N.º 7 do artigo 88.º do Código do IRC
- São tributados autonomamente à taxa de **10 %** os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação.
- Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Despesas de representação

- Também aqui é necessário distinguir:
- As **despesas de representação** das **despesas de deslocação**, pois nestas últimas só se devem incluir as despesas de transportes, refeições e alojamento suportadas com o pessoal ao serviço da empresa.
- Sugere-se que neste tipo de documentos (deslocações ou mesmo despesas de representação) sejam indicadas no verso:
 - Nome de quem efectuou a despesa
 - Justificativo da despesa

IRC - Tributações Autónomas

Despesas de representação

Doutrina

- Despesas com Camarotes: Circular 20/2009, de 28 de Julho
- Repartição: **20%** é considerado como despesas de representação e **80%** como publicidade/promoção e imagem

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

- N.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC:
- São tributados autonomamente, à taxa de **5%**, os encargos **dedutíveis** relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, (i) não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, (ii) excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.

IRC - Tributações Autónomas

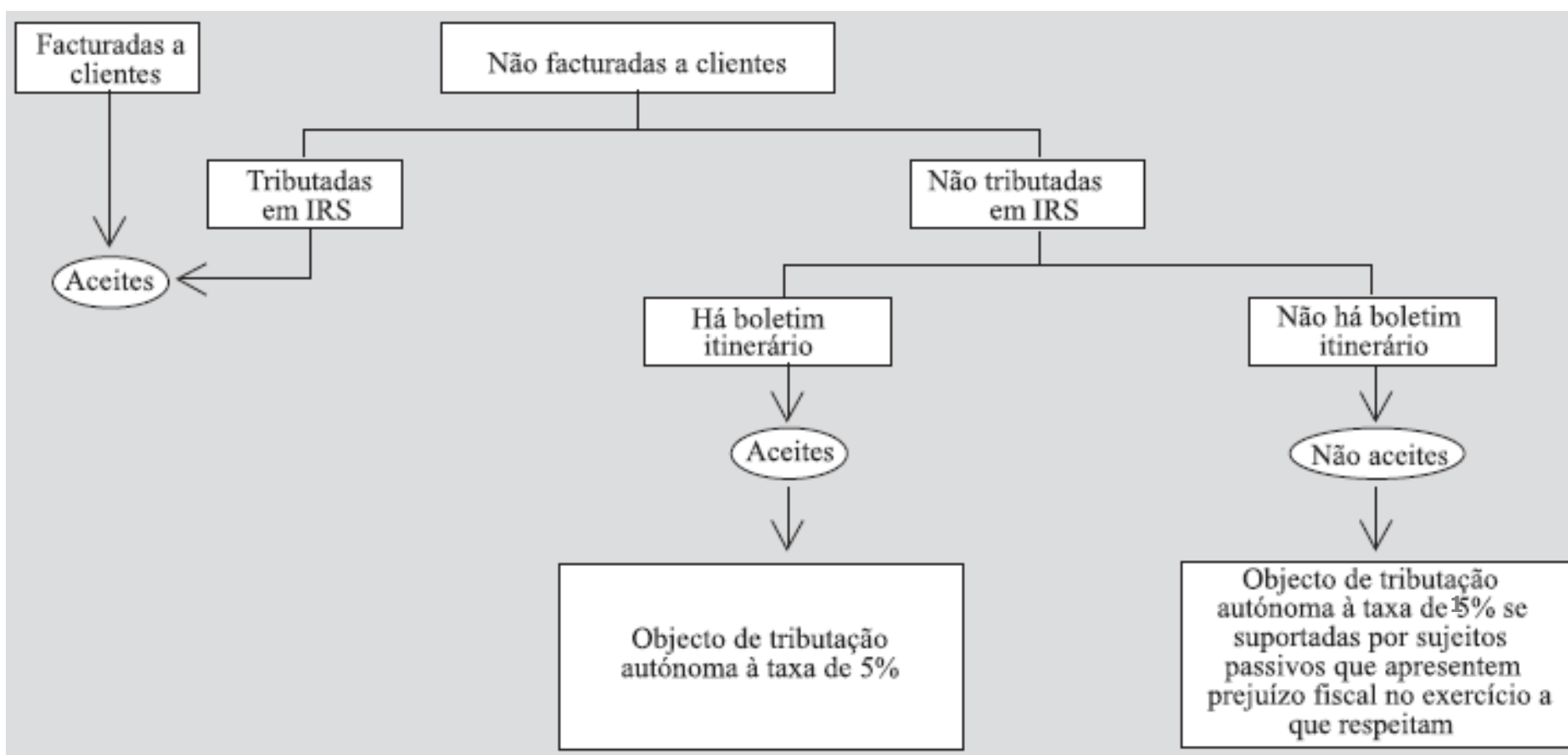
Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

- Se a entidade apurar **prejuízos fiscal** no próprio ano, a tributação autónoma ascende a **15%** e incide também sobre os encargos **não dedutíveis**.



IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador



IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo

- A Administração Fiscal tem entendido que, por regra, o conceito de facturação das ajudas de custo aos clientes envolve o débito explícito dessas ajudas de custo nas facturas.
- Excepção:
 - ANTRAM -> Associação Nacional de Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias (para as ajudas de custo dos motoristas).
 - Não é necessário que as ajudas de custo venham evidenciadas separadamente nas factura, desde que a empresa tenha um detalhe das ajudas de custo (beneficiário/data/serviço a que é imputado).

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

- Génese desta Tributação Autónoma:
 - Inicialmente, as ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não eram aceites como custo em 20%.
 - Entretanto, passaram a ser aceites na totalidade e tributadas autonomamente a uma taxa de 5% (OE 2005).

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

- Dúvida frequente: Aplicação desta tributação autónoma a entidades sem fins lucrativos:
- Só se aplica quanto aos encargos com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, suportados no âmbito de uma actividade de natureza empresarial desenvolvida a título acessório.

Ajudas de custo

- O conceito de ajudas de custo encontra-se definido no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril.
- Os trabalhadores da empresa, quando deslocados do seu domicílio necessário ao serviço da empresa, têm direito ao abono de ajudas de custo e transporte.
- Considera-se domicílio necessário:
 - 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;
 - c) A localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções.

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo

- Só há direito ao abono de ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizem para além de **5 km** do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de **20 km** do mesmo domicílio.
- O abono de ajudas de custo em Portugal é apenas possível até ao prazo máximo de **90** dias seguidos de deslocação.

Ajudas de custo

- Nas deslocações **diárias**, os abonos deverão ter em conta as seguintes percentagens:
 - Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 13 e as 14 horas25%;
 - Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 20 e as 21 horas 25%;
 - Se a deslocação implicar alojamento, o que apenas se verificará se o beneficiário não dispuser de meios de transporte colectivos regulares que lhe permitam regressar antes das 22 horas 50%.

Ajudas de custo

- Nas deslocações por dias **sucessivos**, os abonos diários deverão respeitar o seguinte:
 - No dia da partida, ocorrendo esta:
 - até às 13 horas 100%;
 - depois das 13 horas até às 21 horas 75%;
 - depois das 21 horas 50%;
 - No dia de chegada, ocorrendo esta:
 - até às 13 horas 0%;
 - depois das 13 horas até às 20 horas 25%;
 - depois das 20 horas 50%;
 - Nos restantes dias 100%.

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo

- Quando a ajuda de custo abrange a hora de almoço, não deve ser pago o subsídio de refeição relativo a este dia.
- Para que as ajudas de custo sejam consideradas dedutíveis, terá de se dispor de um mapa, o qual deverá conter:
 - ✓ o nome do beneficiário,
 - ✓ o local e a data da deslocação,
 - ✓ tempo e objectivo de permanência,
 - ✓ bem como o montante diário que lhe foi atribuído, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS.



OTOC
ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

IRC - Tributações Autónomas

<u>BOLETIM DE AJUDAS DE CUSTO</u>											
Mês _____ Ano _____											
Funcionário _____											
Função _____ Contrato colectivo _____											
RESUMO DAS AJUDAS DE CUSTO DISCRIMINADAS NO VERSO:											
_____ Dias a 100% (_____ , _____)	<table><tr><td>Documento N.º _____</td></tr><tr><td>LANÇAMENTO</td></tr><tr><td>DÉBITO</td></tr><tr><td>648</td></tr><tr><td>CRÉDITO</td></tr><tr><td>11/12</td></tr><tr><td>Conferido _____/_____/_____</td></tr><tr><td>_____</td></tr><tr><td>Lançado _____/_____/_____</td></tr><tr><td>_____</td></tr></table>	Documento N.º _____	LANÇAMENTO	DÉBITO	648	CRÉDITO	11/12	Conferido _____/_____/_____	_____	Lançado _____/_____/_____	_____
Documento N.º _____											
LANÇAMENTO											
DÉBITO											
648											
CRÉDITO											
11/12											
Conferido _____/_____/_____											

Lançado _____/_____/_____											

_____ Dias a 75% (_____ , _____)											
_____ Dias a 50% (_____ , _____)											
_____ Dias a 25% (_____ , _____)											
SUB-TOTAL											
DEDUÇÕES:											
_____ Dias de subsídio de refeição											
TOTAL											
Recebi a importância de: _____											
_____ de _____ de _____											



IRC - Tributações Autónomas

DISCRIMINAÇÃO DAS DESLOCAÇÕES COM DIREITO A AJUDAS DE CUSTO

[illegible]

IRC - Tributações Autónomas

Compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

- A comprovação dos encargos efectivamente suportados com a **compensação por uso de viatura própria (quilómetros)**, é feita através do mapa itinerário, sendo necessário dar a conhecer:
 - ✓ o nome do beneficiário,
 - ✓ o local onde se deslocou,
 - ✓ a data da deslocação,
 - ✓ tempo e objectivo de permanência,
 - ✓ matrícula da viatura,
 - ✓ montante pago por quilómetro, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS.



OTOC
ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

IRC - Tributações Autónomas

BOLETIM DE TRANSPORTES, DESLOCAÇÕES E ESTADIAS

Mês Ano

Funcionário

Função

Viatura: - Matrícula

- Proprietário

RESUMO DAS IMPORTÂNCIAS DISCRIMINADAS NO VERSO:

..... Kms. em viatura própria a / Km.

Despesas conforme documentos anexos:

Despesas de Transporte.

Despesas de Alojamento

Despesas de Alimentação

TOTAL

Recebi a importância de

..... de..... de.....

Documento N.º

LANÇAMENTO

DÉBITO

62227.

CRÉDITO

11/12

conferido/...../.....

lançado/...../.....



Boletim de Transportes, Deslocações e Estadias (Verso)

a) Alojamento, Alimentação ou Transporte.

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador

Limites:

Descrição	2007	2008	2009/2010	2011
<u>Ajudas de custo</u>				
Portugal	59,73	60,98	62,75	50,2
Estrangeiro	141,73	144,71	148,91	119,13
<u>Deslocações em viatura própria</u>	0,38	0,39	0,4	0,36

IRC - Tributações Autónomas

Pagamentos a off-shores

- N.º 1 do artigo 65.º do Código do IRC:
- **Não são dedutíveis** as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado
- Tais importâncias são acrescidas no campo 746 do Quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

IRC - Tributações Autónomas

Pagamentos a off-shores

- Artigo 65.º do Código do IRC
 - ✓ Ónus da prova do sujeito passivo
 - ✓ Regime claramente mais favorável:
 - 1) Paraíso fiscal (lista agravada por Portaria n.º 150/2004)
 - 2) Imposto é igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em Portugal.

IRC - Tributações Autónomas

Pagamentos a off-shores

- Adicionalmente, estas despesas estão também sujeitas a tributação autónoma num regime semelhante ao das despesas não documentadas que já abordámos.

Descrição	Taxa normal	Taxa agravada
Despesas quando efectuadas por sujeitos passivos que não estejam total ou parcialmente isentos e que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	35%	45%
Caso tais despesas forem efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	55%	65%

IRC - Tributações Autónomas

Lucros distribuídos a sujeitos passivos isentos

- N.º 11 do artigo 88.º do Código do IRC:
- Tributação autónoma, à taxa de **20%**, dos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.
- É expectável que a taxa venha a ser alterada para **21,5%**.

IRC - Tributações Autónomas

Lucros distribuídos a sujeitos passivos isentos

- Esta tributação autónoma visa evitar que os lucros distribuídos nestas circunstâncias ficassem sem tributação, por força da aplicação dos mecanismos de eliminação da dupla tributação económica constantes do artigo 51.º do Código do IRC, particularmente quanto ao referido na parte final da alínea c) do n.º 1 desta disposição.

IRC - Tributações Autónomas

Indemnizações pagas a gestores, administradores e gerentes

- A Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, veio alterar o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS no que respeita à tributação das quantias pagas a título de indemnização ou compensação a gestores, gerentes e administradores pela cessação dos respectivos mandatos.
- Estas quantias passaram a ser tributadas pela sua totalidade, deixando de beneficiar da não sujeição parcial anteriormente prevista.
- Até aqui, o Código do IRS conferia o mesmo tratamento aos trabalhadores e aos gestores, gerentes e administradores, pela cessação dos respectivos vínculos com a sociedade.

IRC - Tributações Autónomas

Indemnizações pagas a gestores, administradores e gerentes

- Esta lei teve também efeitos no IRC sujeitando a Tributação Autónoma os gastos ou encargos relativos a indemnizações:
- Alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC:
- São tributados à taxa de **35%** os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos 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

IRC - Tributações Autónomas

Bónus e outras remunerações variáveis

- Com a aprovação da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010) passaram também a estar sujeitos a tributação autónoma, à taxa de **35%** os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500.00, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

IRC - Tributações Autónomas

Bónus e outras remunerações variáveis

- A aplicação desta norma tem levantado algumas **dúvidas** quanto a alguns conceitos que a mesma encerra e sua interpretação no âmbito fiscal.
- Tais conceitos são:
 - ✓ Conceito de gestor,
 - ✓ Remuneração variável,
 - ✓ Desempenho positivo da sociedade.

Bónus e outras remunerações variáveis

- Conceito de gestor:
 - ✓ Artigo 24.º da LGT: *“administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas”.*
 - ✓ Regime fiscal do residente não habitual
 - ✓ Circular n.º 2/2010 esclarece o conceito que vem na Portaria n.º 12/2010:
 - “b) são qualificados como gestores:*
 - b.1) os abrangidos pelo Decreto-Lei nº 71/2007, de 27 de Março (Estatuto do Gestor Público);*
 - b.2) os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes”*

Bónus e outras remunerações variáveis

- Conceito de remuneração variável:
 - ✓ incluem-se todas as remunerações com carácter acessório cujo pagamento ou colocação à disposição esteja, de alguma forma, ligado ao desempenho individual ou de uma equipa, ou mesmo ao da empresa.

- Conceito de desempenho positivo da sociedade:
 - ✓ O § 68 da Estrutura Conceptual do SNC indica-nos que o lucro é frequentemente usado como medida de desempenho.
 - ✓ Portanto, o resultado líquido do período será a medida adequada para aferir o desempenho positivo da sociedade, assegurando a satisfação de critérios de objectividade e comparabilidade.

IRC - Tributações Autónomas

Bónus e outras remunerações variáveis

- Dúvida frequente:
 - Qual a interpretação a dar quanto ao limite de € 27 500 fixado na norma? Isto é, a tributação autónoma incide apenas sobre o excesso deste limite ou sobre a totalidade do bónus?
 - Vejamos um exemplo:
 - Uma dada sociedade pagou em 2011, um bónus a um administrador, no valor de € 40 000,00, o qual representa cerca de 40% da sua remuneração anual.
 - Este bónus cumpre as condições de incidência, estando por isso sujeito a uma tributação autónoma de 35%, dado que foi pago na totalidade no mesmo período.
 - Cálculo da tributação autónoma: $40\,000,00 \times 35\% = 14\,000,00$

IRC - Tributações Autónomas

Bónus e outras remunerações variáveis

- Note-se que ficaram sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de **50%** os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas em **2010** por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representassem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuissem valor superior a € 27 500,00.

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- N.ºs 3 a 6 do artigo 88.º do Código do IRC:
- O Orçamento do Estado para 2011 conferiu nova redacção à norma, agravando:
 - Taxa de tributação autónoma:
 - de 5%-10% passaram a 10% -30%
 - Base de incidência
 - passa a incluir encargos não dedutíveis.

IRC - Tributações Autónomas

Descrição	Taxa normal	Taxa agravada	Observações
Encargos <u>efectuados ou suportados</u> por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com <u>viaturas ligeiras de passageiros ou mistas</u> cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motocicletas	10%	20%	Excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia <u>eléctrica</u> , cujos encargos não são sujeitos a tributação autónoma. Relativamente ao valor de aquisição previsto no Código do IRC, vide a Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho
Caso o valor de aquisição ultrapasse o montante referido	20%	30%	

IRC - Tributações Autónomas

Limites aplicáveis a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas				
Aquisição Classificação	Período de tributação anterior a 2010/01/01	Período de tributação iniciado em ou a partir de 2010/01/01	Período de tributação iniciado em ou a partir de 2011/01/01	Período de tributação iniciado em ou a partir de 2012/01/01
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas eléctricas	29 927,87	40 000,00	45 000,00	50 000,00
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas convencionais	29 927,87	40 000,00	30 000,00	25 000,00

Vide Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho

4. Encargos com viaturas

- Limite relativo a aquisições anteriores a 2010?
 - Foi publicada uma informação vinculativa no âmbito do processo n.º 816/2011, com Despacho de 20 de Maio de 2011 do Director-Geral, com parecer n.º 16/2011 do Centro de Estudos Fiscais, na qual foi proferida o entendimento de que o montante a considerar, no período de 2010 e seguintes, no âmbito do limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes de 2010, é de € 29 927,87, tal como previsto na redacção da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC que vigorou até essa data.

4. Encargos com viaturas

- Conceito de **encargos relacionados com viaturas** ligeiras de passageiros, motos e motociclos:
 - Depreciações,
 - Rendas ou alugueres (incluindo juros?),
 - Seguros,
 - Manutenção e conservação,
 - Combustíveis e
 - Impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização,
- Aparcamentos, portagens, coimas(?)

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Não** serão sujeitos a Tributação Autónoma os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas:
 - afectos à exploração de serviço público de transportes,
 - destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo,
 - bem como as *depreciações* relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

4. Encargos com viaturas

- **Dúvidas:**
- Serviços de transporte de passageiros prestados pelos hotéis e agências de viagens como sejam **transferes** e **pequenos circuitos turísticos**, prestados exclusivamente aos seus clientes e realizados em veículos ligeiros de passageiros de sua propriedade?
 - considera-se que tais serviços se encontram no âmbito da actividade normal do sujeito passivo, porquanto a utilização das viaturas relaciona-se directamente com a actividade por eles desenvolvida, sendo esses serviços cobrados e facturados aos clientes, pelo que **não há sujeição a tributação autónoma**.

4. Encargos com viaturas

➤ **Dúvidas:**

- Viaturas ligeiras (mesmo que de 9 lugares) homologadas para o transporte de crianças?
 - Estão sujeitas a tributação autónoma.

4. Encargos com viaturas

- O **Orçamento do Estado para 2011** introduziu significativas alterações no valor das tributações autónomas incidentes sobre viaturas.
- As **alterações** efectuadas são as seguintes:
 - 1) Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, passam a ser sujeitos a tributação autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente **dedutíveis** em sede de IRC;

4. Encargos com viaturas

- As **alterações** efectuadas são as seguintes:
 - 2) Deixa de existir a distinção de taxas para os veículos com menor impacto ambiental, sobre os quais incidia uma taxa de 5% até 2010;
 - 3) As taxas passam a ser diferenciadas dependendo do valor de aquisição das viaturas;
 - 4) As taxas passam a ser agravadas quando a entidade apura prejuízo no exercício.

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- Exemplo:
- Viatura ligeira de passageiros adquirida em 2010 por € 60 000 e sobre a qual foi praticada a taxa de depreciação de 25%.
- Tributação autónoma incidente sobre este facto em 2010:
 - Encargo fiscalmente dedutível $\times 10\% = 10\,000$ ($40\,000 \times 25\%$)
 $\times 10\% = \mathbf{€\,1\,000}$
- Tributação autónoma incidente sobre este facto em 2011:
 - $(60\,000 \times 25\%) \times 20\% = 15\,000 \times 20\% = \mathbf{€\,3\,000}$

Ou se apurar prejuízo fiscal = **€ 4 500**

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Nota muito importante** e aplicável a todas as tributações autónomas incluídas no artigo 88.º do CIRC:
- todas as taxas de tributação autónoma **são agravadas em 10 pontos percentuais para sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários que lhes dão origem.**

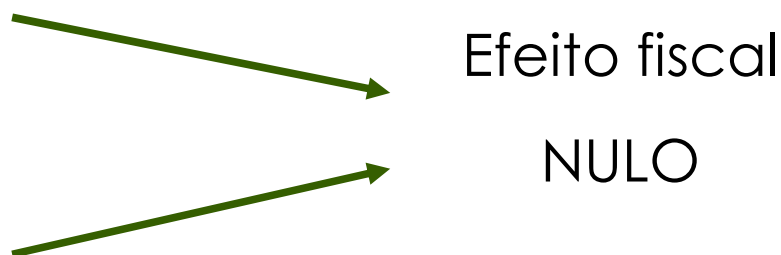
4. Encargos com viaturas

- **Agravamento das taxas de tributação autónoma**
- Admita-se uma dada empresa que possui no seu activo uma viatura ligeira de passageiros adquirida em 2011 por € 40 000 e sobre a qual foi praticada a taxa de depreciação de 25%.
- O sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal no período e suportou também encargos dedutíveis com despesas de representação no valor de € 5 000
- Tributação autónoma incidente sobre estes factos em 2011:
- $(10\,000 \times 30\% = 3\,000) + (5\,000 \times 20\% = 1\,000) = 4\,000$

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- Em 2011, e relativamente a viaturas adquiridas nesse ano, a partir do limite de € 37 500, o efeito líquido nos resultados – depreciação, por um lado, e tributação autónoma, por outro – acaba por ser negativo
 - Depreciação contabilística: $€ 37\,500 \times 25\% = € 9\,375$
 - Depreciação fiscal: $€ 30\,000 \times 25\% = € 7\,500$
- Redução do IRC respeitante à depreciação:
 $25\% \times € 7\,500 = € 1\,875$
- Tributação autónoma:
 $20\% \times € 9\,375 = € 1\,875$



IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

Valor de aquisição	Depreciação contabilística	Depreciação aceite fiscalmente	Redução do IRC na depreciação	Tributação autónoma	“Custo fiscal”
30 000	7 500	7 500	1 875	750	1 125
50 000	12 500	7 500	1 875	2 500	(625)
75 000	18 750	7 500	1 875	3 750	(1 875)
100 000	25 000	7 500	1 875	5 000	(3 125)

4. Encargos com viaturas

➤ Políticas de gestão

- Atendendo aos efeitos negativos associados à aquisição de viaturas que ultrapassem os limites atrás referidos, talvez seja de equacionar o recurso ao pagamento de quilómetros em viatura própria do trabalhador, em vez de aquisição de viaturas pela empresa.

4. Encargos com viaturas

- **Influência das políticas contabilísticas:**
- É muito importante que cada empresa defina uma adequada política de depreciações dos activos que possui mas na realidade, quantas o fazem?
- Porque é que a esmagadora maioria das empresas deprecia as viaturas em 4 anos?
 - A resposta parece simples. As empresas limitam-se a seguir o critério fiscal, porque este lhes parece mais favorável.

4. Encargos com viaturas

- **Influência das políticas contabilísticas:**
 - Mas actualmente pode ser interessante aumentar a vida útil
 - As empresas estão obrigadas a cumprir os normativos contabilísticos que lhes forem aplicáveis e só depois é que devem proceder às eventuais correcções fiscais a que estiverem obrigadas.
 - A **taxa de depreciação** a aplicar a um dado activo está relacionada com a **vida útil estimada**.
 - A vida útil é o período durante o qual uma entidade espera que o activo esteja disponível para uso.

4. Encargos com viaturas

➤ **Influência das políticas contabilísticas:**

- Do ponto de vista fiscal
 - *Artigo 3.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro:*
 - Considera que a vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor.
 - Naturalmente que este diploma estabelece limites mínimos para a vida útil fiscal do activos, mas identifica-se uma similitude de conceitos nas duas normas.

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Influência das políticas contabilísticas:**
- Desafio
 - Será que as alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2011 no cálculo das tributações autónomas vão obrigar as empresas a repensar a sua política de depreciações?

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Influência da diferença de estimativa da vida útil da viatura:**
 - Exemplo para viatura adquirida em 2011 por € 36 000,00, sem contabilização de valor residual e com período de vida útil estimado de 4 anos:

Depreciação praticada	Depreciação aceite	Acréscimo ao lucro tributável	Tributação autónoma
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
TOTAIS 36.000	30.000	6.000	7.200

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Influência da diferença de estimativa da vida útil da viatura:**
 - Exemplo para viatura adquirida em 2011 por € 36 000,00, sem contabilização de valor residual e com período de vida útil estimado de 6 anos:

Depreciação praticada	Depreciação aceite	Acréscimo ao lucro tributável	Tributação autónoma
6.000	5.000	1.000	1.200
6.000	5.000	1.000	1.200
6.000	5.000	1.000	1.200
6.000	5.000	1.000	1.200
6.000	5.000	1.000	1.200
6.000	5.000	1.000	1.200
TOTAIS 36.000	30.000	6.000	7.200

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

- **Influência da diferença de estimativa da vida útil da viatura:**
 - Pela comparação destes exemplos verifica-se que não existem diferenças, a final, no montante global das tributações autónomas devidas, contudo, registam-se **diferenças temporais**, quanto ao seu pagamento.
 - **Não pode esquecer-se porém que o gasto das depreciações também é diferido no tempo.**

4. Encargos com viaturas

➤ **Influência da fixação de valor residual**

- De acordo com o § 6 da NCRF 7, o valor residual de um activo é a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um activo, após a dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.
- Como é evidente, para muitos activos será difícil estimar com fiabilidade o seu valor residual, sobretudo por não existir um mercado activo, mas será este o caso das viaturas?

4. Encargos com viaturas

➤ Influência da fixação de valor residual

- Mas, e do ponto de vista fiscal?
- Nos termos do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do activo devem ser valorizados, entre outros, ao custo de aquisição ou de produção.
- De acordo com o artigo 3.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

➤ Influência da fixação de valor residual

- Exemplo para viatura adquirida em 2011 por € 36 000,00, sem contabilização de valor residual e com período de vida útil de 4 anos:

Depreciação praticada	Depreciação aceite	Acréscimo ao lucro tributável	Tributação autónoma
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
9.000	7.500	1.500	1.800
TOTAIS 36.000	30.000	6.000	7.200

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

➤ **Influência da fixação de valor residual**

- Exemplo para viatura adquirida em 2011 por € 36.000,00, com contabilização de valor residual de € 6.000,00 e com período de vida útil de 4 anos:

Depreciação praticada	Depreciação aceite	Acréscimo ao lucro tributável	Tributação autónoma
7.500	7.500	0	1.500
7.500	7.500	0	1.500
7.500	7.500	0	1.500
7.500	7.500	0	1.500
TOTAIS 30.000	30.000	0	6.000

- Nota – Em nosso entendimento, poderão surgir dúvidas quanto ao cálculo das depreciações aceites.

IRC - Tributações Autónomas

4. Encargos com viaturas

➤ **Influência da fixação de valor residual**

- Uma vez que o valor aceite tem por referência o custo de aquisição, poderá considerar-se que a depreciação aceite ascende a:

$$€ 6\,250 = € 7\,500 \times \frac{€ 30\,000}{€ 36\,000}$$

$$€ 36\,000$$

Assim sendo, o quadro anterior alterar-se-ia para:

Depreciação praticada	Depreciação aceite	Acréscimo ao lucro tributável	Tributação autónoma
7.500	6.250	1.250	1.500
7.500	6.250	1.250	1.500
7.500	6.250	1.250	1.500
7.500	6.250	1.250	1.500
TOTAIS 30.000	25.000	5.000	6.000

4. Encargos com viaturas

- **Influência da fixação de valor residual**
 - Note-se que a contabilização do valor residual influencia o cálculo das mais valias fiscais devidas em função de uma futura transmissão da viatura.



OTOC
ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS DECORRENTES DA ALIENAÇÃO DE VIATURAS

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- A actual versão do artigo **46.º do CIRC**, introduzida pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a propósito da adaptação do CIRC ao novo normativo contabilístico, passou a prever que as mais-valias fiscais se calculam, em termos genéricos, pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe forem inerentes e o valor de aquisição deduzido das **depreciações ou amortizações aceites fiscalmente**
- **E já não as depreciações ou amortizações praticadas!**

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

Caso prático:

- Considere-se uma viatura adquirida por € 50 000 no exercício de 2010 que foi alienada no início do exercício de 2013 por € 40 000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02.
- Apure a mais-valia fiscal (de acordo com o regime revogado e com o regime actual).

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

Caso prático:

- $MV \text{ (regime anterior)} = € 40\,000 - 1,02 \times (€ 50\,000 - € 37\,500) =$
€ 27 250
- $MV \text{ (regime em vigor)} = € 40\,000 - 1,02 \times (€ 50\,000 - € 30\,000) =$
€ 19 600
- Como facilmente se conclui, no caso de ser apurada uma mais-valia, o valor tributado das depreciações praticadas em viaturas ligeiras de passageiros ou mistas com valor superior a € 40 000 (para o exercício de 2010) poderá ser “recuperado” aquando do cálculo da uma futura mais-valia fiscal (“majorado” pelo coeficiente de desvalorização monetária).

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- Contudo, a Administração Fiscal veio veicular a sua posição acerca desta matéria (**Circular 6/2011**), segundo a qual mantém, para o cálculo de mais e menos-valias fiscais, a fórmula anterior, ou seja, que para aqueles elementos será de manter a utilização das depreciações e amortizações praticadas na contabilidade:

“32.1. O cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efectuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respectiva fórmula de cálculo, as depreciações praticadas.”

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- “Face à ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa ratio é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas mais-valias ou menos-valias, **o valor das depreciações que releva é o das praticadas na contabilidade.**”

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- Por seu lado, caso seja apurada uma **menos-valia** fiscal, está agora prevista uma limitação adicional à respectiva dedutibilidade fiscal, conforme se retira do artigo 45.º do Código do IRC.

Artigo 45.º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...)

1) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto.

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- Também nesta matéria, a Administração Fiscal veio transmitir a sua posição na Circular 6/2011, nos termos seguintes:
- *“Porém, no caso de ser apurada uma menos-valia fiscal na transmissão onerosa destas viaturas, tem ainda de se ter em atenção o disposto na alínea I) do n.º 1 do art.º 45.º. Para efeitos da aplicação deste preceito, a parcela da menos-valia passível de ser reconhecida fiscalmente como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciable (ou seja: **$mv \text{ fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times \text{menos-valia fiscal}$**).”*
- Refira-se que esta particularidade no cálculo apenas será aplicável para as viaturas cujo custo de aquisição é superior ao respectivo limite legal.

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

- **Caso prático:**
 - Considere-se uma viatura adquirida por € 50 000 no exercício de 2010 que foi alienada no início do exercício de 2013 por € 2 000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02.
 - Apure a menos-valia fiscal.

IRC – Mais-valias e menos-valias

Mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de viaturas

➤ Caso prático – resolução

$$MV = € 2\,000 - 1,02 \times (€ 50\,000 - € 37\,500) = - € 10\,750$$

- Atendendo a que foi apurada uma menos-valia e a que o valor de aquisição da viatura é superior ao limite estabelecido para o ano de 2010, ou seja, € 40 000, a menos-valia fiscal dedutível ascende a:

$$MV \times (\text{Limite}/VA_{\text{aquisição}}) = - € 10\,750 \times \frac{€ 40\,000}{€ 50\,000} = - € 8\,600$$



OTOC
ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

SUPRIMENTOS

IRC – Suprimentos

- **OE 2011:** Os juros de suprimentos passaram a ser tributados em IRS à taxa liberatória de **21,5%**
- A tributação dos juros de suprimentos à taxa liberatória de 21,5% deve originar alguma reflexão sobre o **modo de financiamento** das empresas, sendo certo que esses juros, se contidos no limite da alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, são aceites para efeitos de determinação do lucro tributável deste imposto

IRC – Suprimentos

- Dentro do limite da alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, a atribuição de juros de suprimentos por empresas lucrativas permite uma **economia fiscal pela diferença entre a taxa do IRC e respectiva derrama e a taxa liberatória**
- Nos casos normais, a economia será de:

$$26,5\% - 21,5\% = \mathbf{5\%}$$



IRC – Suprimentos

	Distribuição de lucros	Pagamento de juros de suprimentos
Resultado antes de impostos	100	100
Juros de suprimentos	-	100
	100	0
IRC (+ derrama)	26,5	0
Resultado líquido	73,5	0
IRS na distribuição de lucros 21,5% x 73,5	15,8	-
IRS dos juros de suprimentos 21,5% x 100		21,5
Impostos totais	42,3	21,5



IRC – Suprimentos

- Taxa máxima para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do art. 45.º do Código do IRC: Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março.
- No caso de PME's, o spread passa a ser de 6 p.p. a acrescentar à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida.



OTOC
ORDEN DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FIM