
“Os gastos em sede de IRC”

CEJ – Temas de Direito Tributário

Lisboa, 8 de abril de 2016

O conceito de gasto fiscal

- Código do IRC usa a terminologia contabilística de gastos e perdas sem dar qualquer definição destes conceitos

"1 – Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC." (artigo 23.º)

- **O modelo de dependência parcial**

“1. O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.” (artigo 17.º do CIRC)

“3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;” (artigo 17.º do CIRC)

Regra Geral de dedutibilidade dos gastos

“1 – Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.” (artigo 23.º)

- Redação anterior :

“1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (...)”

- **Redação proposta no Anteprojeto da Comissão de Reforma do IRC:**

“Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados”

- Artigo 12.º da Proposta de Diretiva relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) - COM(2011) 121:

"1 – Os encargos dedutíveis devem incluir todos os custos de vendas e as despesas, líquidos de imposto sobre o valor acrescentado dedutível, incorridos pelo contribuinte para obter ou garantir o rendimento, incluindo os custos de investigação e de desenvolvimento e os custos incorridos na subscrição de capital próprio ou de dívida no âmbito da actividade." (nosso sublinhado)

■ Carácter exemplificativo da lista constante do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC

“Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços (...);
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Perdas por imparidade;
- i) Provisões;

- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Relação com a atividade :

- "*Gastos dedutíveis*" são incorridos:

i) Exclusivamente no interesse do sujeito passivo (e não em benefício de terceiros)

e,

ii) Para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (Relação com os rendimentos sujeitos a imposto)

- *"Nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:*

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;" (Artigo 24.º, n.º 1, do CIRC)

Mas,

- Regime das realizações de utilidade social (artigo 43.º do CIRC)
- Regime do mecenato (artigos 61.º a 66.º do EBF)

■ Acórdão do STA de 29-04-2014 (Proc.º 779/12):

"I - No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

II - Assim, um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos).

III - Sendo o contribuinte uma sociedade que se dedica à construção de edifícios, não pode a AT desconsiderar os custos respeitantes à aquisição de dois prédios com fundamento na falta de demonstração da indispensabilidade, ainda que este negócio se venha a revelar economicamente não rentável em virtude da sua venda por um preço seis vezes inferior àquele por que foram adquiridos ter gerado um prejuízo."

- Acórdão do STA de 30-05-2012 (Proc.º 171 /11) – confirmando jurisprudência dos acórdãos do STA de 20-05-2009 (Proc.º 1077/08), 7-2-2007 (Prc.º 1046/05) e 10-7-2002 (Proc.º 246/02) :

"À luz do art. 23º do CIRC, não devem ser considerados como fiscalmente relevantes os custos com juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos pela impugnante, ainda que em seu prejuízo e não sejam estritamente necessários para a obtenção dos seus ganhos e proveitos individuais, sendo certo que entre a impugnante e as empresas beneficiárias existe uma relação de domínio total."

"As quantias controvertidas correspondem a juros de empréstimos bancários e imposto de selo contraídos pela recorrente e aplicados no financiamento gratuito de uma sociedade sua associada.

Tais verbas não estão, pois, directamente relacionadas com qualquer actividade do sujeito passivo inscrita no seu objecto social, que é empreendimentos e gestão de imóveis e não a gestão de participações sociais ou financiamento de sociedades de risco, nem sequer se reportam, ainda que indirectamente, à sua actividade.

Por outro lado, não se trata aqui de juros de capitais alheios aplicados na própria exploração, esses sim previstos como custos na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

A mera possibilidade de poder vir a ter no futuro ganhos resultantes da aplicação desses capitais na sua associada não determina só por si que tais investimentos possam enquadrar-se no conceito de custos fiscais porque para isso era necessário que tais encargos fossem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora."

Comprovação:

- Acórdão do STA de 08-07-1999 (Proc.º 23535):

“Os requisitos das facturas, constantes do art. 35, n. 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos da dedução do IVA nos termos do art. 19, n. 2, do CIVA.”

■ Acórdão do STA de 16-02-2000 (Proc.º 24133):

“I - A expressão encargos não devidamente documentados, referida na al. h) do n. 1 do CIRC, reporta-se tanto à não existência de documento comprovativo, como à existência de documento que não obedece ao formalismo legal.

II - Os elementos necessários à perfeição de uma factura constam do art. 35 do CIVA, norma aplicável a todos os conteúdos normativos de direito tributário.

III - Se o documento não obedece ao formalismo legal, isso não impede o contribuinte de fazer prova desse encargo.

IV - Se, porém, no acórdão recorrido, se decide que não foi feita prova da despesa que constitui o dito encargo, tal já não pode ser sindicado pelo STA.”

■ Acórdão do STA de 14-09-2011 (Proc.º 433/11):

"II - A Administração Fiscal incorre em erro que lhe é imputável ao considerar, por força de errada interpretação do artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, que a documentação justificativa de custos fiscais tem de ser constituída unicamente por documentos externos, excluindo a possibilidade de o contribuinte recorrer a outros meios de prova, designadamente documentos internos, para demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e atestar a veracidade da operação."

■ Acórdão do STA de 5-07-2012 (Proc.º 658/11):

“I – Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.”

■ Mas,

“II – Se a recorrente, além de não ter apresentado documentos externos identificadores das principais características das transacções, se limita a apresentar notas internas contabilizadas referindo-se a compras, carne, peixe, ovos, e a meros talões de compras, sem identificação das principais características das operações efectuadas, tais como, o objecto, o adquirente, o fornecedor e o preço, não podem relevar como documentos comprovativos dos respectivos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº 1, alínea a), e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, preceito segundo o qual para o efeito da determinação do lucro tributável só relevam os encargos devidamente documentados.

IV – (...) os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos (...) numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade, deve dar-se prevalência à a protecção do interesse público no combate à fuga e evasão fiscal, subjacente às exigências de natureza formal.”

■ Acórdão do STA de 09-09-2015 (Proc.º 028/15):

“Relativamente aos custos indocumentados, isto é, sem suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal.”

“(...) o teor dos seus documentos internos não contém elementos factuais suficientes para que a AT pudesse ter realizado o cruzamento de dados com a contabilidade de outros contribuintes, primeiro porque não se sabe a quem respeitavam os pagamentos declarados, nem quais os concretos montantes que foram entregues a cada pessoa individualmente considerada, etc. E o mesmo se passa relativamente aos documentos existentes na sua própria contabilidade. Dos referidos documentos internos não é possível relaciona-los com os documentos emitidos em forma legal, facturas e recibos, precisamente porque não se sabe a que operações respeitam, nem a que pessoas se referem, das que constam de tais facturas e recibos.

Comprovação :

- Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. (*cf.* n.º 3 do artigo 23.º)

- No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, os documentos comprovativos devem conter, pelo menos, os seguintes elementos: a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; d) Valor da contraprestação, designadamente o preço; e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados. (*cf.* n.º 3 do artigo 23.º)

- Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços deve obrigatoriamente assumir essa forma. (*cf.* n.º 6 do artigo 23.º)

Periodização :

- Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

- **Interdependência entre gastos e rendimentos:**

- Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, **e os correspondentes gastos suportados**, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;
- Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, **e os correspondentes gastos suportados**, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

Contratos de construção (artigo 19.º):

- 1. A determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento.*
- 2. Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.*
- 3. Quando, de acordo com a normalização contabilística, o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato.*

(...)"

■ Diferenças de periodização

“11 — Os pagamentos com base em acções, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelos quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago.

12 — Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários.” (artigo 18.º do CIRC)

(Outros) limites à dedutibilidade de gastos:

- Princípio do acréscimo *versus* Princípio da realização
- Os limites à dedutibilidade de gastos decorrentes dos regimes:
 - das depreciações e amortizações (artigo 34.º do Código do IRC)
 - i) Depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento;
 - ii) Depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento;
 - iii) Depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
 - iv) Depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
 - v) Depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

- das **Perdas por Imparidade:**

- Elenco fechado fixado nos artigos 28.º (Inventários) , 28.º-A (Dívidas a Receber), e 31.º-B (Ativos não correntes);
- Fixação de limites máximos.

- das **Provisões:**

- Elenco fechado fixado no artigo 39.º (Processos judiciais em curso, Garantias a clientes, Provisões técnicas das empresas de seguros; Reparação de danos de carácter ambiental);

Princípio do acréscimo *versus* Princípio da realização

- Ajustamentos de justo valor:

“Os **ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável**, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, **exceto** quando: a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.” (n.º 9 do artigo 18.º)

■ A autonomia do regime das mais e menos-valias

- No apuramento do lucro tributável:
 - Deduzem-se as mais-valias contabilísticas e acrescentam-se as menos-valias contabilísticas
 - Acrescentam-se as mais-valias fiscais e deduzem-se as menos-valias fiscais

Gastos não dedutíveis (artigo 23.º-A)

■ Por razões de natureza “técnica”

“a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”

“e) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;”

“p) A contribuição sobre o sector bancário.”

“q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético;”

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

■ Para “condicionar” comportamentos

“d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;”

“g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;”

■ Para Evitar ou Combater Fraudes e Abusos

"b) As despesas não documentadas;"

"c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;"

"h) 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, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;"

"j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;"

"n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;"

"o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;"

“r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.”

Nota: 7 - O disposto na alínea r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas.

Os limites à dedutibilidade das menos-valias

- “2 - Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C.*
- 3 - Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.”*

■ Acórdão do STA de 11-02-2009 (Proc.º 862/08):

"IV – O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não viola, e antes respeita, o princípio de tributação das empresas fundamentalmente pelo «rendimento real», consagrado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa"

Os limites à dedutibilidade dos juros

"m) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º;"

- O regime dos preços de transferência (artigo 63.º do CIRC)

■ O novo artigo 67.º - “Limites à dedutibilidade de gastos de financiamento”:

“1 - Os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites:

a) € 1 000 000; ou

b) 30 % do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos.”

“Nos períodos de tributação iniciados entre 2013 e 2017, o limite referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC, sem prejuízo do limite máximo dedutível previsto no n.º 3 do mesmo artigo, é de 70 % em 2013, 60 % em 2014, 50 % em 2015, 40 % em 2016 e 30 % em 2017.”

Ativos por impostos diferidos :

"são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a (...)

*- **diferenças temporárias dedutíveis**, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada."*

(NCRF 25)

As Tributações Autónomas

■ Tributação aut noma de gastos não dedutíveis

• **O caso das despesas não documentadas**

“1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.é

2 — A taxa referida no número anterior   elevada para 70 % nos casos em que 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 e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7. ” (artigo 88.é do CIRC)

■ Tributação autónoma dos gastos dedutíveis

• Os casos das despesas de representação e das ajudas de custo

“7 - São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, 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.

(...)

9 — São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.” (artigo 88.º)

■ Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros

“3 — São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000 e inferior a (euro) 35 000;*
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000.*

(...)

6 — Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com:

- a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*
- b) Viaturas automóveis 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.*