

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	88.º
Assunto:	Tributações autónomas dos encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação e a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, por uma entidade isenta de IRC ao abrigo do art.º 10.º do Código do IRC
Processo:	2019 004228, sancionado por Despacho, de 29 de dezembro de 2020, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária - IR PIV n.º 16404.
Conteúdo:	A questão em apreço consiste em saber se os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação e a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, por uma entidade que não exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que se encontra isenta de IRC ao abrigo do art.º 10.º do Código do IRC, se encontram sujeitos, ou não, às taxas de tributação autónoma, previstas nos n.ºs 7 e 9 do art.º 88.º do Código do IRC.

1. Na anterior redação dos n.ºs 7 e 9 do art.º 88.º do Código do IRC (anterior à alteração produzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro - OE para 2017), a tributação autónoma cingia-se aos encargos dedutíveis.

Assim, os encargos suportados que não fossem dedutíveis, isto é, que não eram aceites como gasto, teriam de ser acrescidos no quadro 07 da Declaração Mo. 22, mas não estavam sujeitos a tributação autónoma.

De facto, pese embora o legislador não tenha indicado, explicitamente, a que tipo de sujeito passivo de IRC a taxa de tributação autónoma aí prevista se aplicava, era interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que o termo "encargos dedutíveis" reduzia a incidência subjetiva daquela norma às entidades que determinam a sua matéria coletável de acordo com o art.º 17.º e seguintes do Código do IRC, ou seja, às entidades que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola.

Quanto às entidades que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, entendia-se que estas só poderiam estar sujeitas às taxas de tributação autónoma, previstas na anterior redação dos n.ºs 7 e 9, quando incorressem em encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, no âmbito de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que desenvolvida a título acessório.

3. Com a alteração introduzida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro - OE para 2017, dispõe o n.º 7 do art.º 88.º do Código do IRC que são tributados autonomamente, à taxa de 10%, os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as 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.

E, nos termos do n.º 9 da mesma disposição legal, são ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.

4. A atual redação conferida aos n.ºs 7 e 9 do art.º 88.º pela Lei do OE 2017 continua a não estabelecer expressamente a que tipo de sujeitos passivos de IRC a sua previsão se aplica.

À primeira vista, atendendo ao elemento literal, levar-nos-ia a considerar que as entidades que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou isentas de forma total ou parcial às normas de incidência objetiva ali contempladas, estariam igualmente sujeitas a tributações autónomas sobre todos os encargos efetuados ou suportados com despesas de representação, ajudas de custo e a título de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes.

No entanto, uma interpretação levada a efeito nestes termos teria outras consequências, que cremos não terem sido as pretendidas pelo legislador, pois que que a ser assim, estariam abrangidas pelas regras de incidência sujeitas a tributação autónoma todas as entidades isentas de IRC.

5. Acresce que, com a alteração introduzida não se operou qualquer transmutação da génese e razão de ser que levou à introdução das tributações autónomas e que, face ao sistema onde as mesmas se encontram inseridas e do qual fazem parte integrante, concluímos que estas se destinam a evitar que tais gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC, motivando os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a coleta e, conseqüentemente, o imposto a pagar, o que, relativamente a sujeitos passivos de IRC que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, só fará sentido quando afixarem rendimentos tributados nesta sede, ainda que acessoriamente.

6. Em face do exposto, são abrangidos pelas tributações autónomas previstas nos n.ºs 7 e 9 do art.º 88.º do CIRC os sujeitos passivos de IRC quer exerçam ou não, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Relativamente aos sujeitos passivos que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estes apenas

ficam sujeitos às tributações autónomas previstas nos n.ºs 7 e 9 do art.º 88.º quando e se aquelas entidades auferirem rendimentos tributados em sede IRC (sujeitos e não isentos) no âmbito de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que desenvolvida a título acessório, independentemente de se tratarem de gastos dedutíveis ou não dedutíveis.

7. Tratando-se o sujeito passivo de uma entidade que não exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e isenta de IRC ao abrigo do art.º 10.º do Código do IRC, não está sujeito a tributação autónoma relativamente às referidas despesas, exceto se as mesmas forem incorridas no âmbito de uma atividade comercial sujeita a tributação. |