

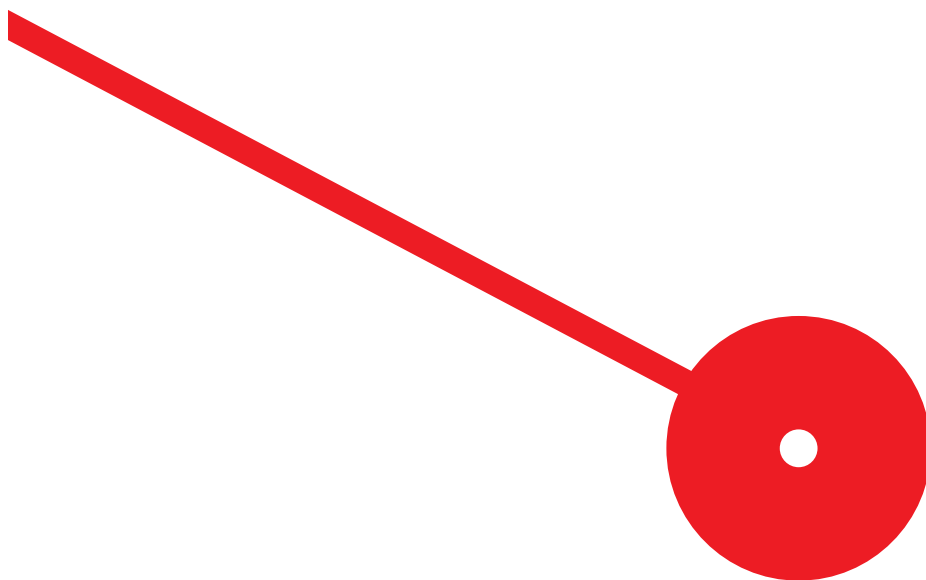


# As Tributações Autónomas em sede de IRC no Sistema Fiscal Português

Diana Filipa Correia do Cabo

*Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)*

07/2025

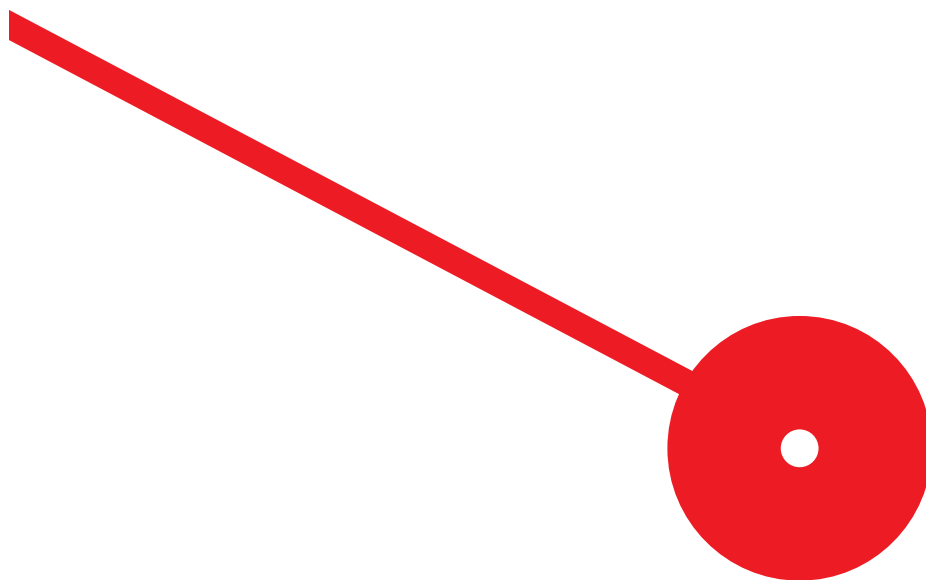




# As Tributações Autónomas em sede de IRC no Sistema Fiscal Português

Diana Filipa Correia do Cabo

**Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de  
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de  
Mestre em Auditoria, sob orientação do Professor Doutor Tiago  
Vieira Pimenta Martins Fernandes.**



## **Agradecimentos**

A conclusão desta dissertação representa o culminar de um percurso académico exigente, mas profundamente enriquecedor que não teria sido possível sem o apoio de diversas pessoas, às quais deixo o meu mais sincero agradecimento.

Em primeiro lugar, agradeço ao Professor Tiago Fernandes, meu orientador, pela disponibilidade, orientação e contributos valiosos ao longo de todo o processo de investigação, os quais foram determinantes para a qualidade deste trabalho.

Aos meus colegas e amigos, pelo apoio, incentivo e pelas discussões construtivas que enriqueceram o meu percurso académico.

À minha família, em especial à minha mãe, ao meu pai e à minha irmã, pelo suporte incondicional, pela paciência e por acreditarem sempre em mim.

Ao meu namorado, Nuno Daniel, agradeço profundamente por todo o apoio, compreensão e incentivo inabalável nos momentos de maior exigência. A sua presença constante foi essencial para manter o equilíbrio e a motivação ao longo desta etapa.

Por fim, a todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização desta dissertação, deixo o meu mais profundo reconhecimento.

## **Resumo:**

As Tributações Autónomas constituem uma forma de tributação característica do sistema fiscal português, inicialmente concebidas como mecanismo de desincentivo à realização de determinadas despesas empresariais. Contudo, ao longo dos anos, a sua aplicação tem-se desviado do conceito inicial, assumindo-se como uma fonte relevante de receita fiscal. Este regime tem gerado discussão pela potencial distorção no âmbito do IRC, uma vez que incide sobre as empresas em situação lucrativa, bem como em situação de prejuízo fiscal, e também pelos conflitos com os princípios da CRP.

A presente dissertação analisa as Tributações Autónomas, em sede de IRC, em Portugal, com o objetivo de avaliar a existência de regimes semelhantes noutros Estados Membros da UE nomeadamente Espanha e Irlanda. Pretende apurar-se se o caso português constitui uma especificidade no panorama da UE tendo em conta a sua finalidade, a relevância das receitas fiscais associadas e o impacto sobre a competitividade empresarial.

A metodologia adotada inclui uma abordagem mista quantitativa e qualitativa, alicerçada em investigação jurídica e análise de dados fiscais. Esta investigação procura avaliar o impacto das Tributações Autónomas na competitividade fiscal e na complexidade do sistema fiscal português, em comparação com os países analisados.

Os resultados evidenciam que o sistema fiscal português se distingue por ser um dos poucos a aplicar um regime de Tributações Autónomas, tal como demonstrado pelos estudos analisados ao longo da presente investigação. Este elemento específico, de natureza marcadamente penalizadora, tem contribuído para agravar os desafios enfrentados pelas empresas nacionais, em particular no que se refere ao aumento da carga fiscal, à diminuição da competitividade e à deterioração da perceção de equidade do sistema tributário.

**Palavras chave:** Tributações Autónomas; Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; Impacto Fiscal; Comparação Internacional

## **Abstract:**

Autonomous taxation is a form of taxation characteristic of the Portuguese tax system, initially designed as a mechanism to discourage certain business expenses. However, over the years, its application has deviated from the initial concept, becoming a significant source of tax revenue. This regime has generated discussion due to its potential distortion of corporate income tax, since it affects both profitable companies and those with tax losses, as well as conflicts with the principles of the Constitution of the Portuguese Republic.

This dissertation analyses Autonomous Taxation in the context of Corporate Income Tax in Portugal, with the aim of assessing the existence of similar regimes in other Member States of the European Union, namely Spain and Ireland. The aim is to determine whether the Portuguese case is unique within the European Union, taking into account its purpose, the relevance of the associated tax revenues and the impact on business competitiveness.

The methodology adopted includes a mixed quantitative and qualitative approach, based on legal research and analysis of tax data. This research seeks to assess the impact of Autonomous Taxation on tax competitiveness and the complexity of the Portuguese tax system, in comparison with the countries analysed.

The results show that the Portuguese tax system stands out as one of the few to apply an Autonomous Taxation regime, as demonstrated by the studies analysed throughout this research. This specific element, which is markedly punitive in nature, has contributed to exacerbating the challenges faced by national companies, particularly with regard to the increase in the tax burden, the decrease in competitiveness and the deterioration in the perception of fairness of the tax system.

**Key words:** Autonomous Taxation; Corporate Income Tax; Fiscal Impact; International Comparison.

# Índice

<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Tributações Autónomas: Conceito e Contexto Fiscal.....</b>	<b>4</b>
1 Tributações Autónomas .....	5
1.1 Contextualização .....	5
1.2 Finalidade e Controvérsias .....	6
1.2.1 Evasão Fiscal .....	6
1.2.2 Arrecadação Fiscal e Eficiência Tributária .....	7
1.3 Impacto Empresarial e Complexidade Fiscal .....	8
1.3.1 Conformidade Fiscal.....	8
1.4 Harmonização Fiscal na União Europeia .....	9
1.5 Sistema de Direito Civil versus Sistema de Direito Comum.....	10
1.6 Casos do Direito Comparado – Breve Perspetiva Internacional .....	11
<b>Capítulo II – Evolução e Enquadramento das Tributações Autónomas em Portugal.....</b>	<b>14</b>
2 O Caso Português .....	15
2.1 O Código da Contribuição Industrial e as Primeiras Restrições .....	15
2.2 Introdução das Tributações Autónomas .....	16
2.3 Introdução no Código do Rendimento das Pessoas Coletivas.....	16
2.4 Despesas Sujeitas a Tributação Autónoma.....	20
2.4.1 Despesas Não Documentadas.....	21
2.4.2 Despesas com Viaturas.....	22
2.4.3 Despesas de Representação .....	23
2.4.4 Despesas Pagas a Entidades Não Residentes com Regime Fiscal Mais Favorável .....	24
2.4.5 Despesas com Ajudas de Custo e Compensação pelo Uso de Viatura Própria.....	24
2.4.6 Lucros Distribuídos a Sujeitos Passivos Isentos.....	25

2.4.7	Despesas com Indemnizações ou Bónus Pagos a Gestores.....	25
<b>Capítulo III – Metodologia de Investigação.....</b>		<b>26</b>
3	Metodologia.....	27
3.1	Questões e Hipóteses de Investigação.....	27
3.2	Estratégia Metodológica.....	28
3.2.1	Abordagem Quantitativa.....	28
3.2.2	Abordagem Qualitativa.....	28
3.2.3	Questões Estruturantes.....	29
<b>Capítulo IV – Estudo Empírico.....</b>		<b>30</b>
4	Introdução ao Estudo Empírico: Análise das Tributaçãoes Autónomas.....	31
4.1	Análise da Receita Fiscal Proveniente das Tributaçãoes Autónomas em Portugal.....	32
4.2	Comparação Internacional: Análise dos Regimes Espanhol e Irlandês.....	38
4.2.1	Comparação Internacional: Justificação.....	38
4.2.2	Estrutura Fiscal Portuguesa: Síntese do Regime.....	40
4.2.3	O Regime Espanhol.....	44
4.2.4	O Regime Irlandês.....	46
4.2.5	Síntese Final.....	48
4.3	Impacto das Tributaçãoes Autónomas na Competitividade Empresarial....	49
4.3.1	Considerações sobre Competitividade Fiscal e Metodologia dos Indicadores.....	49
4.3.2	Apresentação e Análise Comparativa de Indicadores.....	50
4.3.3	Posicionamento dos Países Comparados.....	55
4.3.4	Considerações Finais.....	58
4.4	Discussão dos Resultados.....	59
4.5	Limitações da Investigação.....	62
<b>Capítulo V – Conclusões.....</b>		<b>64</b>
5	Conclusões Finais.....	65

5.1	Recomendações ao Sistema Fiscal Português .....	66
5.2	Sugestões para Investigações Futuras.....	66
	<b>Referências bibliográficas.....</b>	<b>68</b>

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Taxas de Tributação Autónoma de Viaturas .....	22
Tabela 2- Posição dos países nos Indicadores (2023) .....	56
Tabela 3- Síntese da Comparação dos Regimes Fiscais de Portugal, Espanha e Irlanda no Tratamento de Despesas Empresariais .....	61

## Índice de Gráficos

Gráfico 1- Evolução do valor absoluto de TA e IRC Liquidado (2010–2023).....	33
Gráfico 2- Peso das TA no total do IRC Liquidado (2010–2023).....	34
Gráfico 3- Variação homóloga da receita decorrente de TA (%).....	35
Gráfico 4- Declarações com IRC Liquidado e Declarações com Pagamentos.....	36
Gráfico 5- Taxa nominal vs. Taxa Efetiva de IRC .....	36
Gráfico 6- Base Tributável de despesas sujeitas a TA por Tipo de Despesa (2021 a 2023).....	37
Gráfico 7- Taxa Nominal de IRC (%), 2010 - 2023 .....	50
Gráfico 8- Taxa Média Efetiva (EATR), 2017-2023 .....	51
Gráfico 9- Receita Fiscal em % do PIB (2010-2023P) .....	52
Gráfico 10- Receita de Imposto sobre o Rendimento Empresarial em % do PIB (2010-2023P).....	54

## **Lista de abreviaturas**

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

ATAD - *Anti-Tax Avoidance Directive*

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CCI - Código da Contribuição Industrial

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP - Constituição da República Portuguesa

EATR – *Effective Average Tax Rate*

EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

FMI - Fundo Monetário Internacional

GNV - Gás natural veicular

GPL - Gás de petróleo liquefeito

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISV - Imposto Sobre Veículos

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

LT - Lucro Tributável

MC – Matéria Coletável

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE - Orçamento do Estado

PIB – Produto Interno Bruto

TA - Tributação autónoma

UE - União Europeia



As TA, em sede de IRC estão previstas no artigo 88.º do CIRC. Este imposto incide sobre despesas realizadas pelas empresas, tendo, inicialmente, o seu âmbito restringido às despesas não documentadas, sendo posteriormente alargado para as despesas de representação e com viaturas, com o objetivo primordial de combate à fraude e evasão fiscais. Ao longo do tempo, a sua base de incidência foi ampliada para incluir outras despesas, bem como rendimentos, como os lucros distribuídos. É, contudo, evidente que ao longo dos anos houve alargamento das despesas sujeitas a este imposto, bem como o agravamento das taxas, com a finalidade de aumentar as receitas fiscais (Nabais, 2015).

Desde a sua introdução, as TA têm sido objeto de ampla discussão na doutrina e na jurisprudência, não apenas quanto à sua eficácia, mas também quanto à sua natureza jurídica e compatibilidade com os princípios constitucionais. A CRP estabelece que a tributação das empresas deve refletir o seu rendimento real, sendo o imposto que suportam diretamente relacionado com o lucro gerado, ou seja, quanto maior o lucro apurado, maior a carga fiscal (Sanchez, 2007).

No contexto da UE, a existência de regimes fiscais semelhantes ou distintos levanta questões sobre a necessidade de harmonização fiscal entre os Estados-Membros, bem como a diversidade fiscal num cenário de globalização. Portugal destaca-se pelo peso das TA na carga fiscal das empresas, o que leva à questão central desta dissertação: será Portugal um caso singular ou existem paralelos noutras jurisdições? (Dinis et al., 2017), qual o impacto destas tributações na receita fiscal arrecadada por parte do Estado?

Esta investigação baseia-se numa análise mista (qualitativa e quantitativa) complementada com um estudo de caso, com o objetivo de dar resposta às problemáticas expostas. A análise das TA permite avaliar o equilíbrio entre a necessidade de receitas fiscais para o Estado e os desafios impostos à competitividade empresarial, tendo em conta o impacto que a divergência entre regimes fiscais dos vários países tem nas estratégias de investimento das empresas e na complexidade dos sistemas fiscais, especialmente no contexto de globalização, podendo afetar a livre circulação de capital (Devereux & Fuest, 2010).

Estudos salientam a importância do estudo das TA no sistema tributário português, na medida em que representam um aumento da carga tributária para as empresas e contribuem para o aumento dos conflitos fiscais (Dinis et al., 2023), bem como a relevância de alargar a

análise a outros países, investigando a forma como diferentes países tratam as despesas, que em Portugal são alvo de uma tributação acrescida (Marques, 2017).

A dissertação está estruturada em vários capítulos principais: inicialmente, realiza-se uma análise da literatura sobre o tema e conceitos relevantes, seguida de um enfoque no sistema fiscal português e na evolução histórica das TA. A análise prossegue com uma avaliação do impacto das TA na arrecadação de receita fiscal por parte do Estado português, bem como a perda de competitividade das empresas localizadas em Portugal, culminando num estudo comparativo com outros países da União Europeia, nomeadamente Espanha e Irlanda.

Por fim, são discutidos os resultados, seguindo-se a apresentação das conclusões finais.

**CAPÍTULO I – TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS: CONCEITO E  
CONTEXTO FISCAL**

---

# 1 Tributações Autónomas

A globalização desempenha um papel significativo na transformação das economias, facilitando a mobilidade dos capitais e criando uma crescente interdependência entre os sistemas fiscais. Com a integração económica da UE<sup>1</sup> intensificou-se a competição tributária, levando os países a adaptarem as suas políticas fiscais, como forma de atraírem investidores estrangeiros (Keuschnigg et al., 2014; Osterloh & Heinemann, 2013). Neste contexto, Portugal introduziu o mecanismo das TA com objetivo inicial de combate à evasão fiscal. Contudo, a aplicação deste imposto vai além do combate à evasão, incidindo sobre um conjunto de despesas e rendimentos empresariais, o que suscita questões sobre o impacto na competitividade e justiça fiscal.

## 1.1 Contextualização

As tributações autónomas constituem uma característica distintiva do sistema fiscal português, destacando-se pela incidência sobre um conjunto de despesas empresariais específicas. Este mecanismo, que tributa despesas e não diretamente o lucro empresarial, classifica-se como um imposto indireto (Rodrigues & Campina, 2024). Inicialmente, as TA surgiram como uma norma anti evasão, visando prevenir que despesas de carácter pessoal fossem indevidamente declaradas como custos empresariais, reduzindo assim o LT das entidades sujeitas a imposto (Dinis et al., 2017; Rodrigues & Campina, 2024). O LT das empresas, de acordo com Nabais (2015), corresponde à variação no valor do capital próprio entre o início e o final do período de tributação, ajustado com as correções previstas na legislação aplicável.

Desde a introdução do regime das TA ao CIRC, em 1990, a sua base de incidência tem sido alvo de um constante alargamento. Inicialmente aplicadas a despesas não documentadas, as TA passaram a abranger despesas com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e pagamentos efetuados a paraísos fiscais<sup>2</sup> (Dinis & Lopes, 2015; Martins et al., 2018).

---

<sup>1</sup> Criada no ano de 1993 com o tratado de Maastricht e entrada de Portugal em 1986, atualmente composta por 27 Estados-Membros.

<sup>2</sup> Jurisdições com regimes fiscais mais favoráveis, elencados na Portaria n.º 150/2004 (sofrem atualizações).

## **1.2 Finalidade e Controvérsias**

As tributações autónomas foram concebidas como instrumento de justiça fiscal, procurando combater práticas abusivas e aumentar a receita fiscal por parte do estado. Contudo, a aplicação deste regime tem gerado controvérsias significativas.

Um dos principais pontos de discórdia reside no facto de as TA se afastarem dos princípios consagrados na CRP, em particular o princípio da tributação com base na capacidade contributiva. A aplicação de taxas agravadas sobre despesas específicas, independentemente da existência de lucros, levanta questões quanto à justiça fiscal do regime, uma vez que as empresas em situação de prejuízo fiscal podem ser particularmente penalizadas. Outro aspeto crítico é a complexidade acrescida que este regime introduz no sistema fiscal português, o que pode comprometer a competitividade das empresas. Além disso, o facto de não existirem modelos comparáveis em grande parte das jurisdições, excetuando-se países de língua portuguesa, sublinha a singularidade e controvérsia do sistema (Dinis & Lopes, 2015, Rodrigues & Campina, 2024).

### **1.2.1 Evasão Fiscal**

Embora as TA tenham sido introduzidas para combater práticas evasivas, a sua crescente aplicação sobre diferentes despesas suscita dúvidas quanto à sua eficácia. A expansão das despesas sujeitas ao regime como as despesas não documentadas, de representação e com viaturas, pode ser percecionada como uma penalização excessiva, levando a distorções comportamentais.

A evasão fiscal refere-se a práticas adotadas pelas empresas com o objetivo de reduzir a carga tributária. Pode manifestar-se sob duas vertentes: o planeamento fiscal agressivo – também conhecido como elisão fiscal, que se serve de mecanismos previstos na lei, como o reconhecimento antecipado de custos, e a fraude fiscal, que envolve práticas ilegais não previstas pela legislação, como o uso de créditos fiscais ou exclusão de rendimentos que deveriam ser tributados (Faisal et al., 2023). As taxas de TA quando aplicáveis a empresas em situação de prejuízo fiscal, podem ser elevadas em 10 pontos percentuais (Dinis et al., 2017), o que pode intensificar o recurso a tais práticas, agravando o problema da evasão fiscal.

Paralelamente, fatores não económicos, como a complexidade do sistema fiscal, desempenham um papel crucial na propensão à evasão fiscal. Richardson (2006) destaca a importância de um sistema tributário simples e transparente, associado a medidas como a promoção da educação fiscal e a perceção de justiça fiscal, na redução do comportamento evasivo.

Adicionalmente, a digitalização apresenta-se como uma ferramenta promissora no combate à evasão fiscal. Tecnologias como a inteligência artificial permitem às autoridades fiscais identificar irregularidades de forma mais eficiente. No entanto, a eficácia destas ferramentas depende da existência de um contexto de governança sólida e transparente, fatores essenciais para fomentar a confiança no sistema fiscal. Estudos referem que, em países com baixos níveis de corrupção, a eficácia dessas ferramentas digitais tem um impacto mais significativo na redução da evasão fiscal (Khaltar, 2024; Yamen et al., 2023).

### **1.2.2 Arrecadação Fiscal e Eficiência Tributária**

As TA desempenham um papel crucial na arrecadação de receita fiscal em Portugal, representando uma proporção significativa - mais de 10% - da coleta total de IRC apurada, nos anos de 2010 a 2016 (Dinis et al., 2023; Dinis & Lopes, 2015; Sousa, 2022). Entre 2018 e 2020, a tendência manteve-se, quando comparadas as Tributações Autónomas com o total de IRC Liquidado, estas apresentam um peso superior a 10%, refletindo a importância desta forma de tributação para o Estado português, especialmente em períodos de crise económica<sup>3</sup> (Rodrigues & Campina, 2024).

Contudo, Andrejovská & Puliková (2018), destacam a relação inversa entre a aplicação de impostos mais elevados, que embora possam gerar maior nível de receita, também estão associados ao crescimento da evasão fiscal. Este fenómeno ocorre em parte devido ao incentivo que impostos excessivamente elevados podem trazer para o planeamento fiscal agressivo e outras formas de fraude e evasão fiscal.

Adicionalmente, a diversidade fiscal entre os países da UE destaca a necessidade de maior harmonização fiscal, especialmente no que respeita a impostos diretos. Embora se

---

<sup>3</sup> Crise financeira em Portugal de 2010 a 2014 no contexto da crise da dívida pública da Zona Euro.

tenham verificado progressos na harmonização de impostos indiretos, como o IVA, subsistem ainda desafios na criação de uma abordagem uniforme (Keuschnigg et al., 2014).

O princípio da neutralidade fiscal constitui um fundamento importante e essencial do sistema fiscal e prevê que este deve evitar influenciar ou distorcer as decisões económicas dos agentes, garantindo que as escolhas das empresas e dos contribuintes se baseiem em critérios económicos evitando escolhas de consumo, investimento ou organização empresarial (Furman, 2018). Nenhum sistema é completamente neutro, sendo um desafio constante o equilíbrio entre neutralidade, justiça fiscal e arrecadação. Sem neutralidade no sistema as empresas dedicam os seus esforços de forma que a sua atividade reduza os pagamentos em sede de imposto.

### **1.3 Impacto Empresarial e Complexidade Fiscal**

#### **1.3.1 Conformidade Fiscal**

No que respeita à conformidade fiscal, o estudo realizado por Dinis et al. (2023) analisou as perceções de Contabilistas Certificados sobre as TA em Portugal, concluindo que essas perceções afetam a complexidade do sistema e a disposição das empresas ao cumprimento das obrigações fiscais. Fatores como a moral tributária e as normas sociais desempenham um papel fundamental na conformidade fiscal, conforme referem Pickhardt & Prinz (2014). A forma como as empresas percebem a justiça tributária e a aplicação das regras fiscais pode impactar diretamente as suas decisões estratégicas no mercado. Além disso, a perceção de tratamento desigual entre sujeitos passivos aumenta o risco de evasão fiscal, questionando a legitimidade do sistema fiscal (Geringer, 2022).

Taing & Chang (2021) analisaram os fatores que influenciam a conformidade fiscal com recurso à Teoria do Comportamento Planeado, concluindo que a moral e justiça fiscal são fatores significativos na intenção da conformidade fiscal dos contribuintes. O estudo propõe ainda que a simplificação e a perceção de justiça são essenciais para promover a adesão às obrigações fiscais. Estes resultados são particularmente relevantes, pois, no contexto da UE, a harmonização fiscal enfrenta barreiras não só estruturais, mas também culturais, reforçando a importância de políticas que priorizem a equidade e a eficiência dos sistemas fiscais (Richardson, 2006).

A educação fiscal e o conhecimento tributário desempenham um papel crucial na conformidade voluntária. Sujeitos passivos que não compreendem as suas obrigações fiscais podem, involuntariamente, incorrer em comportamentos de não conformidade. A perceção de complexidade no sistema tributário (tais como ambiguidade nas leis, necessidade de cálculos complexos e exigências detalhadas na documentação) é um fator que afeta a disposição para o cumprimento das obrigações (Saad, 2014). As mudanças frequentes nas normas das tributações autónomas também aumentam a complexidade interpretativa, uma vez que não há uma distinção clara entre TA e o IRC (Martins et al., 2018).

Além do medo da punição, fatores como normas sociais, sentimento de culpa e moral têm impacto positivo na decisão dos contribuintes no pagamento de impostos, evidenciando a importância de uma abordagem ética para moldar o comportamento tributário. A justiça na distribuição de recursos e respeito ao contribuinte são essenciais para aumentar a adesão ao cumprimento das obrigações fiscais (Alm & Torgler, 2011).

As despesas sujeitas a TA, como as despesas com viaturas e ajudas de custo, podem ter interpretações distintas pelos vários sujeitos passivos, dependendo do enquadramento social e moral, daí a perceção de justiça tributária ser determinante para o cumprimento ou não das medidas fiscais (Pickhardt & Prinz, 2014). Finalmente, as normas contabilísticas desempenham um papel importante na definição das bases tributárias e na perceção de equidade fiscal, especialmente no contexto de mecanismos como as TA, que são influenciadas pela forma como as despesas são tratadas contabilisticamente (Berle, 2012).

#### **1.4 Harmonização Fiscal na União Europeia**

Com a globalização, a competição fiscal intensificou-se, especialmente após a adesão à UE de países da Europa Central e Oriental (Osterloh & Heinemann, 2013). A harmonização fiscal visa reduzir a concorrência existente entre os países, procurando aplicar uma taxa comum sobre uma base tributária uniforme. Este processo visa diminuir a pressão competitiva, o que pode resultar numa redução das taxas de imposto (Hines, 2023). A concorrência fiscal entre países está associada à redução das taxas de imposto sobre as empresas de forma a atrair investimentos por parte do exterior.

O impacto do resgate financeiro solicitado pelo Governo português em 2011 teve consequências profundas nas políticas fiscais e económicas do país. De acordo com Martins

(2015), a intervenção externa limitou significativamente a capacidade de Portugal acompanhar as tendências internacionais em matéria de tributação, especialmente no que se refere à redução das taxas de imposto sobre as empresas. Este contexto adverso exacerbou os desafios fiscais já existentes, obrigando o país a adotar medidas que priorizassem a consolidação orçamental em detrimento de políticas fiscais mais competitivas. Contudo, mesmo num cenário de restrição, a reforma de 2014 em sede de IRC destacou-se como um marco importante, posicionando o IRC como instrumento político estratégico para enfrentar a grave crise económica e social. Como referido por Martins (2015), esta reforma veio aproximar o sistema fiscal português das tendências europeias.

A harmonização fiscal pode prevenir o fenómeno *race to the bottom*. Osterloh & Heinemann (2013), destacam que a coordenação fiscal entre países da UE pode ser vista como perda de soberania fiscal nacional, devido à divergência de interesses entre os Estados-Membros. A UE enfrenta dificuldades significativas em alcançar uma verdadeira harmonização fiscal, uma vez que existem diferenças estruturais entre os países constituintes e uma falta de consenso sobre a necessidade dessa coordenação, agravada pela resistência à perda de autonomia fiscal (Keuschnigg et al., 2014).

### **1.5 Sistema de Direito Civil versus Sistema de Direito Comum**

A análise dos regimes fiscais entre diferentes países requer a compreensão prévia das tradições jurídicas em que esses sistemas se inserem, uma vez que tais tradições influenciam decisivamente a estrutura normativa e os mecanismos de produção legislativa. Neste contexto, destacam-se dois modelos jurídicos fundamentais a nível global: o Sistema de Direito Civil também designado por *Civil Law* e o Sistema de Direito Comum ou *Common Law*. Estes dois sistemas moldam profundamente os quadros legais vigentes e são determinantes na forma como os países organizam os seus sistemas jurídico tributários.

O Sistema de Direito Civil (*Civil Law*) tem origem na tradição romano-germânica, assentando na codificação legislativa e na primazia da lei escrita como fonte principal de direito (Dainow, 1966). Neste modelo, os tribunais desempenham essencialmente uma função de aplicação da norma legal, respeitando os limites da sua interpretação, sem criarem direito. Este sistema é característico da maioria dos países da Europa Continental, incluindo Portugal e Espanha e apresenta-se como mais rígido e previsível, promovendo a segurança jurídica, a uniformidade e estabilidade normativa.

Por oposição, o Sistema de Direito Comum (*Common Law*), desenvolvido historicamente na Inglaterra tem como principal fonte do direito a jurisprudência, ou seja, as decisões anteriores dos tribunais. Neste sistema, os precedentes judiciais adquirem força vinculativa, sendo determinantes na resolução de casos futuros com características semelhantes. Tal estrutura confere ao sistema uma maior flexibilidade e adaptabilidade às transformações sociais e económicas. Países como o Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá ou Austrália seguem este modelo, em que o papel do juiz é significativamente mais ativo e criativo na construção e evolução do direito (Dainow, 1966).

Do ponto de vista fiscal, estas diferenças estruturais entre os dois sistemas jurídicos refletem-se na forma como são concebidas, interpretadas e aplicadas normas tributárias. Os sistemas de Direito Civil tendem a basear-se em códigos fiscais detalhados, oferecendo maior previsibilidade normativa. Por sua vez, os sistemas de *Common Law* privilegiam a jurisprudência como elemento dinâmico na adaptação da norma fiscal à realidade económica, permitindo uma aplicação mais casuística e evolutiva.

## **1.6 Casos do Direito Comparado – Breve Perspetiva Internacional**

Após a análise do impacto das TA e a sua complexidade fiscal, é importante explorar as experiências adotadas noutras jurisdições em diferentes contextos sociais.

As Tributação Autónomas têm vindo a ganhar destaque nas discussões sobre políticas fiscais, sobretudo no contexto de reformas tributárias e harmonização fiscal na UE (Martins, 2015). Embora o regime de TA seja praticamente singular em Portugal, pode ser relevante para países da OCDE<sup>4</sup> que enfrentam dificuldades fiscais. As TA, apesar da sua natureza penalizadora podem contribuir significativamente para o aumento das receitas fiscais (Dinis et al., 2017).

De acordo com Jesus et al. (2024), ao comparar os sistemas fiscais de países como Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, a principal diferença em relação a Portugal reside na taxa de imposto aplicada às empresas. Em Portugal, as taxas de imposto são vistas como menos competitivas quando comparadas com a Holanda e a Alemanha, o que torna o ambiente fiscal do país menos atrativo para os investidores. Além disso, Portugal pode adotar

---

<sup>4</sup> Organização de cooperação internacional, dedicada ao desenvolvimento económico e social. Conta com 38 países-membros que podem ser consultados aqui: <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>.

medidas incluindo a redução das taxas de imposto sobre os rendimentos empresariais, como forma de atrair investimento de forma a promover um crescimento equilibrado.

As TA impactam significativamente a gestão fiscal das empresas em Portugal, uma vez que influenciam as decisões relacionadas com despesas e aumentam a complexidade do sistema tributário. Esta complexidade pode levar ao desenvolvimento de um planeamento fiscal agressivo, com o objetivo de minimizar a carga fiscal o que pode agravar a possibilidade de evasão fiscal especialmente se existir perceção de taxas excessivas ou injustas (Dinis et al., 2023).

Embora Portugal seja dos poucos países a adotar o mecanismo de tributação das TA de forma permanente, outros países também implementaram medidas semelhantes, embora de forma temporária e adaptada às suas necessidades. Nos Estados-Membros da OCDE, a tributação das remunerações ou vantagens acessórias é aplicada na base tributável do imposto sobre o rendimento pessoal do beneficiário (Marques, 2022).

Estudos realizados por Marques (2022), Pereira (2018) e Dinis et al. (2016) indicam que, além de Portugal, apenas a Bulgária e a Bélgica adotam uma TA sobre despesas. Pereira (2018) refere que o caso da Bulgária é semelhante ao de Portugal, embora a tributação na Bulgária seja dedutível para efeitos de apuramento do LT, sendo a taxa de imposto aplicada ao rendimento consideravelmente inferior à de Portugal, o que torna o peso fiscal mais elevado neste último, pelo que o peso dos impostos é superior em Portugal (Dinis et al., 2016). Além disso, os autores destacam que, em resposta à crise, a França e o Reino Unido criaram medidas semelhantes às de Portugal, mas de carácter temporário (Dinis et al., 2016; Marques, 2022).

Países de língua portuguesa, como Moçambique, Cabo Verde e Angola adotaram de modo parcial o CIRC instituído em Portugal, adaptando-o às suas realidades económicas (Dinis et al., 2016; Marques, 2022), ajustando a aplicação das TA em função das particularidades regionais. Martins et al. (2018) concluem que é comum em vários países classificar algumas despesas como não dedutíveis ao LT, mas destacam que, ao redor do mundo países como Austrália, Camboja e Peru aplicam uma abordagem semelhante à das TA. A Austrália e a Nova Zelândia introduziram o *fringe benefit tax* em resposta ao uso crescente de pagamentos em espécie, por parte das entidades patronais (Marques, 2022).

A complexidade fiscal é uma problemática comum tanto em países desenvolvidos como nos países em desenvolvimento, conjuntamente com incompatibilidades entre os sistemas

fiscais dos diferentes países, resulta em conflitos fiscais entre os sujeitos passivos e as autoridades competentes (Devereux & Fuest, 2010). Em Portugal, a complexidade do sistema fiscal, exacerbada pela existência das TA em sede de IRC, tem gerado litígios constantes entre a AT e as empresas. Esses litígios geram custos adicionais tanto para as empresas bem como para o Estado, prejudicando a confiança dos sujeitos passivos nas políticas fiscais (Gigante et al., 2022).

A análise comparativa das TA em diferentes países revela uma tendência crescente de adoção destas medidas às realidades económicas de cada jurisdição, sendo que no caso português a receita arrecadada com este tipo de tributação e a complexidade das TA exigem uma reflexão perante as práticas internacionais.

## **CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO E ENQUADRAMENTO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS EM PORTUGAL**

---

## 2 O Caso Português

A história das TA está fortemente relacionada às reformas fiscais ocorridas ao longo do século XX, as quais tiveram principal enfoque na evasão e fraude fiscais. As alterações no regime fiscal refletiram a evolução económica e política do país, bem como as exigências impostas por contextos internacionais de assistência financeira. Sousa (2022) critica as inconsistências no sistema fiscal português com enfoque nas TA que podem violar os princípios da justiça fiscal.

### 2.1 O Código da Contribuição Industrial e as Primeiras Restrições

Em 1963, surgiu a primeira regulamentação relevante, com a aprovação do CCI, com o Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho, normativo que estabelecia as bases da tributação empresarial, mas, após a revolução de 25 de abril de 1974<sup>5</sup>, ocorreram mudanças significativas com a reforma ao Sistema Tributário.

O Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, estabeleceu no artigo 27.º a proibição de realização por parte das empresas de despesas não documentadas ou confidenciais. O incumprimento da norma resultava numa penalização sob a forma de uma multa equivalente ao montante da despesa realizada, com o valor mínimo de 5.000\$00<sup>6</sup>. A introdução deste regime era aplicável às empresas comerciais, industriais, e outras com contabilidade organizada que se dedicassem à exploração agrícola, silvícola ou pecuária.

Reconhecendo a necessidade de incorrer em despesas confidenciais em certas atividades empresariais, em 1983 foi aprovado o Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de junho que veio introduzir limites máximos para a realização destas despesas. Apenas montantes superiores a 1% da faturação anual ou que atingissem um máximo de 10.000.000\$00<sup>7</sup>, seriam sujeitos a penalizações, com valor mínimo de multa fixado em 20.000\$00<sup>8</sup>.

No entanto, a crescente preocupação com a evasão fiscal levou a novas alterações em 1986. O Decreto-Lei n.º 167/86, de 27 de junho reduziu os limites para 0,5% da faturação ou 5.000.000\$00<sup>9</sup> em despesas, fortalecendo o quadro punitivo.

---

<sup>5</sup> Golpe de estado que marca o fim da ditadura e início da democracia em Portugal.

<sup>6</sup> Cerca de € 25,00.

<sup>7</sup> Cerca de € 50.000,00.

<sup>8</sup> Cerca de € 100,00.

<sup>9</sup> Cerca de € 25.000,00.

## **2.2 Introdução das Tributações Autónomas**

O verdadeiro marco na evolução das TA ocorreu com a aprovação da Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro, que aprovou o OE para 1988. Esta lei alterou o artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, introduzindo uma tributação sobre despesas confidenciais e não documentadas. As empresas passaram a estar sujeitas a uma contribuição agravada em 20% sobre essas despesas, com penalizações adicionais se estas excedessem 2% da faturação. Conforme sublinha Nabais (2015), esta medida foi desenhada com o objetivo primordial de combate à evasão e fraude fiscal e é neste momento que se inicia a tributação específica de despesas empresariais.

As restrições e a tributação específica refletiram a necessidade de equilíbrio orçamental em períodos de assistência financeira externa, como a concedida pelo FMI entre 1983 e 1984. Nesse contexto, o Decreto-Lei n.º 119- A/83, de 28 de fevereiro, introduziu um imposto extraordinário de 10% sobre determinadas despesas realizadas em 1983, prorrogado para 1984. As despesas sujeitas a esta tributação incluíam despesas de representações (recepções, passeios, jantares e outros oferecidos, em Portugal ou no estrangeiro, a clientes fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou empresas), despesas com deslocações, estadias, ofertas a clientes e fornecedores e, finalmente, despesas com rendas de imóveis não relacionados com a atividade da empresa. Estas medidas visavam não só aumentar a arrecadação fiscal, como reforçar a fiscalização de despesas empresariais.

A Lei n.º 9/86, de 30 de abril, que aprovou o OE para o ano de 1986, determinou no artigo 20.º n.º 4 que despesas não documentadas ou confidenciais deixavam de ser consideradas como custos para efeitos de apuramento da Contribuição Industrial.

## **2.3 Introdução no Código do Rendimento das Pessoas Coletivas**

A introdução do CIRC em Portugal trouxe mudanças significativas na tributação das empresas, ao adotar o resultado contabilístico como base para o cálculo do LT, sujeito às necessárias correções fiscais (Nabais, 2015).

Com a reforma da tributação sobre as pessoas coletivas em 1989, através do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, foi revogado o CCI, extinguindo-se as penalizações sobre despesas não documentadas e o imposto extraordinário sobre determinadas despesas.

Contudo, o artigo 41.º do CIRC manteve a não dedutibilidade, para efeitos fiscais, das despesas de representação e das despesas não documentadas.

Em 1990, o Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, instituiu a TA sobre despesas não documentadas ou confidenciais, aplicando-lhes uma taxa de 10%. Este regime inicial foi ampliado e agravado nos anos subsequentes:

- **1995:** A taxa foi aumentada para 25% com a Lei n.º 39-B/94, de 27 de dezembro;
- **1997:** A taxa subiu para 30%, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, com agravamento para 40% em sujeitos passivos parcial ou totalmente isentos, ou sem atividade comercial, industrial ou agrícola;
- **1999:** Aumento para 32% pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, com agravamento para 60% nas mesmas condições anteriormente descritas.

Conforme referem Dinis et al. (2017), esta forma de tributação integrou uma reforma fiscal orientada para o reforço da arrecadação tributária e a promoção da justiça fiscal, adotando medidas inovadoras contra práticas lesivas para a base tributável.

No ano de 2000, a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, expandiu a incidência das tributações autónomas às despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, sujeitando-os a uma taxa de 6,4%. Posteriormente, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, introduziu o termo “Taxa de tributação autónoma” no CIRC e previa as seguintes taxas:

- Despesas não documentadas: tributadas a 50%, podendo ser agravadas para 70% em sujeitos passivos isentos ou sem atividade principal de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros: tributadas a 20% da taxa normal mais elevada do IRC;
- Despesas com residentes em paraísos fiscais: tributadas a 35%, podendo ser agravadas para 55%, nas condições acima mencionadas.

Apesar de o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho prever a tributação a 10% sobre despesas não documentadas ou confidenciais, a regulamentação específica foi inexistente durante uma década, sendo a liquidação efetuada pelas empresas com base na declaração de rendimentos Modelo 22, conforme salientado na Decisão Arbitral do CAAD de 10 de abril de 2018, no Processo n.º 511/2017-T.

Em 2001 o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, reenumerou o artigo referente às TA para o artigo 88.º, excluindo encargos relacionados com barcos de recreio e aeronaves de turismo. Nos anos seguintes, a evolução legislativa alargou a abrangência das TA, abrangendo por exemplo:

- **2002:** encargos com viaturas mistas, com a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro;
- **2003:** aumento da taxa para 50% da taxa normal de IRC mais elevada nos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição exceda 40.000,00€, quando o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores, introduzido pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro;
- **2005:** introdução de uma taxa de 5% sobre ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador, quando não faturadas aos clientes, Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro e ainda com o objetivo de prevenir práticas de evasão fiscal em matéria de tributação de lucros distribuídos, o Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro, foi implementado para evitar práticas de lavagem de dividendos. Segundo o diploma, a prática mais comum envolvia a mudança da titularidade de partes sociais, antes da distribuição de dividendos de entidades sujeitas a tributação elevada, para outras isentas de imposto ou sujeitas a um regime mais favorável, que posteriormente revendiam as partes sociais. Para combater esta prática, foi criada uma tributação à taxa de 10% sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos beneficiários de isenção total ou parcial, caso as partes sociais correspondentes aos lucros não fossem detidas de modo ininterrupto durante o ao anterior à sua distribuição;
- **2008:** reajuste das taxas para encargos com viaturas ligeiras com a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, diferenciando emissões de CO<sub>2</sub> e custos de aquisição, embora com retroatividade para 1 de janeiro de 2008, originando problemas de inconstitucionalidade ao abrigo do artigo 103.º n.º 3 CRP.

A Lei n.º 100/2009 de 7 de setembro introduziu a TA à taxa de 35% sobre despesas com indemnizações ou compensações não relacionadas com produtividade, aquando da cessação de funções de gestores, administradores ou gerentes. Em 2010, com a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, a mesma taxa foi aplicada a bónus superiores a 25% da remuneração anual ou superiores a 27.500,00€.

A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2011 alterou a redação dos encargos relacionados com viaturas onde antes era referido “dedutíveis” passou a referir “efetuados ou suportados”, independentemente da sua dedutibilidade ou não e ainda deixam de poder beneficiar de uma taxa reduzida (5%) os encargos respeitantes a viaturas que são menos poluentes passando a ser aplicada a taxa de 10%.

Com a Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, foi promovida uma reforma ao CIRC com o objetivo de simplificar o imposto e fomentar o investimento, o emprego e a competitividade das empresas portuguesas. A taxa do IRC foi reduzida de 25% para 23%. No que respeita às TA, registaram-se alterações nas taxas aplicáveis aos encargos com veículos (exceto movidos a energia elétrica), passando a aplicar-se a taxa de: 10% a veículos com valor de aquisição inferior a 25.000,00€, 27,5% a veículos com valor entre 25.000,00€ e 35.000,00€ e 35% para veículos com valor superior a 35.000,00€.

Adicionalmente, a Lei n.º 82 - C/2014 de 31 de dezembro, introduziu a TA sobre encargos com viaturas ligeiras de mercadorias, sujeitas à taxa normal conforme o artigo 7.º n.º 1 do Código do ISV. Com a Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro instituíram-se taxas mais baixas para viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in* ou movidas a GPL ou GNV.

A Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, determinou que a liquidação das TA fosse realizada pelos sujeitos passivos na declaração periódica de rendimentos, sem deduções ao montante apurado.

Com a Lei n.º 75-B/2020 de 31 de dezembro determinou-se que quanto às despesas com veículos, as taxas reduzidas apenas se aplicavam a viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, cuja bateria possa ser carregada por ligação elétrica com autonomia mínima de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO<sub>2</sub>/km.

A última alteração estrutural ocorreu com a Lei n.º 24 -D/2022 de 30 de dezembro que introduziu a TA aos encargos relacionados com viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica sempre que excedam o valor fixado em Portaria. Nos últimos anos, 2023 e 2024, têm existido oscilações nas taxas e nos limites dos custos de aquisição respeitantes às viaturas, introduzidas pelas Leis n.º 24-D/2022, que aprovou o OE para 2023 e n.º 82/2023 que aprovou o OE para 2024.

Esta evolução legislativa reflete uma mudança no propósito das TA, que inicialmente visavam o combate à evasão fiscal, mas se consolidaram como um instrumento de arrecadação tributária, assumindo a natureza de um verdadeiro imposto sobre determinadas despesas (Nabais, 2015).

As TA são reconhecidas pela jurisprudência e pela doutrina como componente do IRC, tal como decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 209/2013-T que veio a concluir que as AT apenas fazem sentido no contexto da tributação em IRC, ou seja, se as TA forem separadas do IRC perdem totalmente o sentido pois, a sua existência, propósito, explicação e juridicidade apenas pode ser compreendida e aceitável no quadro do regime fiscal em sede de IRC. Também reconhecidas como, embora apresentando algumas especificidades face o regime geral, são componentes de IRC (Sanches, 2007).

Finalmente, considerando a evolução legislativa apresentada, seguidamente serão apresentadas as despesas sujeitas a TA, em Portugal, contemplando as alterações introduzidas pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2025.

## **2.4 Despesas Sujeitas a Tributação Autónoma**

Atualmente previstas no artigo 88.º do CIRC, as TA incidem não apenas sobre despesas, sejam elas dedutíveis ou não, mas também sobre determinados rendimentos. O alargamento progressivo da base tributável das TA pode, segundo Dinis et al. (2017), transformar o IRC num imposto de dupla incidência, tributando simultaneamente lucros e despesas.

As TA foram concebidas para incidir sobre situações de elevado risco de evasão fiscal, mas, ao longo do tempo, verificou-se um alargamento significativo das categorias sujeitas a tributação, acompanhado por um aumento das taxas aplicáveis. Este facto contribuiu para que as TA se tornassem numa fonte adicional de receita fiscal (Nabais, 2015).

Contudo, a inclusão das TA no CIRC tem gerado controvérsia, especialmente por colocar em causa o princípio constitucional da tributação das empresas com base no seu rendimento real, conforme estabelecido no artigo 104.º, n.º 2 da CRP. Adicionalmente, o regime do acréscimo consagrado no artigo 17.º do CIRC e o princípio da capacidade contributiva igualmente previsto no artigo 104.º, n.º 2 da CRP, podem ser questionados face esta tributação.

A justificação para a aplicação das TA reside no seu caráter anti abuso e, em certa medida, sancionatório, dirigindo-se a despesas que levantam dúvidas quanto à sua conexão com a atividade empresarial. Estas podem incluir vantagens acessórias (*fringe benefits*) que, frequentemente, não são tributadas, devido ao desconhecimento ou à determinação incorreta do rendimento, ou ainda em razão de práticas fraudulentas ou evasivas. A Decisão Arbitral do CAAD de 3 de março de 2014, Processo. n.º 187/2013-T, reforça esta perspetiva, ao destacar a dificuldade em distinguir despesas da esfera privada de despesas de natureza empresarial.

De acordo com o artigo 3.º n.º 2 da LGT, os tributos são divididos em três categorias: impostos, taxas e contribuições. As TA configuram-se como um imposto de obrigação única, não periódico, que incide sobre rendimentos e despesas específicos mediante aplicação das taxas previstas na lei.

Importa destacar que, em conformidade com o artigo 23.º-A, n.º 1 alínea a) do CIRC, os encargos sujeitos a TA não são dedutíveis para efeitos da determinação do LT. Verifica-se um agravamento das taxas das TA em 10% nos casos em que os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal, conforme estipulado no artigo 88.º n.º 10 do CIRC.

#### **2.4.1 Despesas Não Documentadas**

As despesas não documentadas são aquelas cuja execução não pode ser justificada devido à ausência de documento de suporte contabilístico, conforme estipulado no artigo 123.º n.º 2 alínea a) do CIRC. Estas distinguem-se das despesas não devidamente documentadas que, embora também não sejam dedutíveis ao LT, não estão sujeitas a TA (Marques, 2022).

Nos termos do artigo 88.º n.º 1 do CIRC, estas despesas são sujeitas a TA à taxa de 50%, não sendo dedutíveis como gastos para efeitos de determinação do LT, conforme o artigo 23.º-A CIRC. Esta taxa elevada reflete a natureza destas despesas, frequentemente associadas a pagamentos não declarados pelos sujeitos passivos, como mecanismo para práticas ilegais (Morais, 2009).

Adicionalmente, o artigo 88.º n.º 2 do CIRC prevê um agravamento desta taxa para 70% nos casos em que as despesas não documentadas sejam efetuadas por sujeitos passivos que se encontrem em regime de isenção ou que não exerçam a título principal uma atividade de

natureza comercial, industrial ou agrícola ou quando os rendimentos estejam associados a atividades sujeitas ao imposto especial de jogo e não sejam tributados em IRC.

## 2.4.2 Despesas com Viaturas

As despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, mercadorias (referidas no artigo 7.º n.º 1 b) do CISV), motas ou motocicletas, representam uma das categorias mais controversas sujeitas a TA, sofrendo regularmente alterações legislativas. De acordo com o artigo 88.º n.º 3 do CIRC, estas despesas estão sujeitas a TA com taxas diferenciadas em função do custo de aquisição das viaturas, conforme tabela abaixo:

*Tabela 1 - Taxas de Tributação Autónoma de Viaturas*

Custo de Aquisição	Viaturas (artigo 88.º, n.º 3 CIRC)
< € 37.500,00	8 %
≥ € 37.500,00 e < € 45.000,00	25 %
≥ € 45.000,00	32 %

*Fonte: Elaboração Própria.*

O artigo 88.º n.º 18 do CIRC estabelece taxas mais reduzidas para encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, desde que apresentem uma autonomia mínima de 50 km e emissões inferiores a 50gCO<sub>2</sub>/Km, bem como para viaturas ligeiras de passageiros movidas a GNV. Para estas situações as taxas aplicáveis são de 2,5%, 7,5% e 15%, consoante os valores de aquisição previstos no n.º 3 do mesmo artigo.

Por outro lado, o artigo 88.º n.º 20 do CIRC define que as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, estão sujeitas a uma taxa de 10%, caso o custo de aquisição exceda o limite fixado pela Portaria n.º 467/2010<sup>10</sup>, de 7 de julho. É ainda estipulado que o valor que ultrapasse o limite estabelecido pela Portaria não é aceite como gasto fiscal, conforme o artigo 34.º n.º 1 CIRC.

A definição de “viatura ligeira de passageiros” está estabelecida no artigo 106.º do Código da Estrada e abrange veículos cujo peso bruto não ultrapasse 3.500 kg e com lotação máxima de nove lugares, incluindo o condutor. Viaturas destinadas exclusivamente ao transporte de cargas ou veículos pesados não estão abrangidas pela TA.

<sup>10</sup> No artigo 1.º n.º 4 alínea a) define como limite € 62.500,00.

O artigo 88.º n.º 5 do CIRC considera também como despesas de viaturas sujeitas a TA as depreciações, rendas, seguros, gastos de manutenção, combustíveis e impostos associados. No entanto, excluem-se encargos relativos a viaturas utilizadas para aluguer no âmbito da atividade do sujeito passivo, ou os que sejam objeto de contrato escrito entre o trabalhador e entidade patronal para fins de utilização pessoal (artigo 2.º n.º 3 alínea b) n.º 9 do CIRS). Adicionalmente, o artigo 23.º-A n.º 1 do CIRC impõe limites à dedutibilidade destas despesas, ou seja, além de serem sujeitas a TA, não podem ser deduzidas como gastos ao LT (em alguns casos, mediante certos limites). As depreciações não são dedutíveis na parte em que excedem os valores previstos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, bem como os encargos com aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, de acordo com os artigos 23.º-A n.º 1 alínea i) e artigo 34.º n.º 1 alínea e) ambos do CIRC.

Segundo o artigo 23.º-A n.º 1 alínea j) do CIRC, apenas são aceites como gasto os encargos com combustíveis respeitantes a viaturas que integrem o ativo da empresa ou sejam utilizadas em regime de locação, desde que não ultrapassem os consumos normais.

Muitas empresas dependem de viaturas para o desempenho da sua atividade, sendo que o legislador procurou abordar o complexo desafio de enquadrar estas despesas, diferenciando a sua natureza privada ou empresarial (Sanches, 2007). O agravamento de taxas observado ao longo do tempo justifica-se, muitas vezes, pela perceção de incongruência entre a apresentação de resultados negativos e existência de veículos de elevado valor no património empresarial (Morais, 2009).

### **2.4.3 Despesas de Representação**

De acordo com o artigo 88.º n.º 7 CIRC, as despesas de representação correspondem a encargos suportados com refeições, viagens e outros serviços oferecidos, tanto em território nacional como no estrangeiro, a clientes ou fornecedores. Estas despesas têm como finalidade a representação do sujeito passivo junto de terceiros e estão sujeitos a TA a uma taxa de 10%.

Apesar da sujeição a TA, estas despesas são fiscalmente dedutíveis desde que diretamente relacionadas com a obtenção de rendimentos tributáveis em sede de IRC, conforme estipulado no artigo 23.º do CIRC.

Contudo, subsiste uma dificuldade prática na demonstração de que estas despesas têm exclusivamente finalidade empresarial, sendo suscetíveis de serem confundidas com despesas de natureza pessoal. Este ponto foi salientado na Decisão Arbitral do CAAD de 16 de janeiro de 2017, Processo n.º 198/2016-T, que reforça a necessidade de uma fundamentação clara para distinguir despesas empresariais das despesas pessoais, evitando ambiguidades e potenciais litígios.

#### **2.4.4 Despesas Pagas a Entidades Não Residentes com Regime Fiscal Mais Favorável**

Nos termos do artigo 88.º n.º 8 do CIRC, as despesas pagas ou devidas a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, submetidas a um regime mais favorável – designados de paraísos fiscais<sup>2</sup>, conforme definido no artigo 63.º- D n.º 1 da LGT – estão sujeitas a uma TA de 35%. Esta taxa é agravada para 55% caso o pagamento seja realizado através de contas em instituições financeiras domiciliadas ou residentes nesses territórios.

Adicionalmente, de acordo com o artigo 23.º-A do CIRC, estas despesas não são aceites como gastos dedutíveis para efeitos fiscais. Todavia, o sujeito passivo pode afastar tanto a aplicação das TA quanto a não dedutibilidade destas despesas, desde que se consiga demonstrar que os encargos em causa correspondem a despesas normais no âmbito da sua atividade empresarial e que os respetivos montantes não são excessivos.

#### **2.4.5 Despesas com Ajudas de Custo e Compensação pelo Uso de Viatura Própria**

Conforme disposto no artigo 88.º n.º 9 do CIRC, as ajudas de custo e as despesas relativas à compensação pela utilização de viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa estão sujeitas a uma TA de 5%, desde que tais despesas não sejam faturadas a clientes. Esta tributação aplica-se apenas à parte que não se encontra sujeita a tributação em sede de IRS.

Caso a entidade não mantenha um registo detalhado, como um mapa de deslocações atualizado a cada pagamento, que permita o controlo e a justificação precisa das deslocações a que se referem as despesas, tais encargos não poderão ser deduzidos ao LT, nos termos do artigo 23.º n.º 1 CIRC.

#### **2.4.6 Lucros Distribuídos a Sujeitos Passivos Isentos**

Nos termos do artigo 88.º n.º 11 do CIRC, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção estão sujeitos a TA à taxa de 23%, sempre que as partes sociais a que se referem os lucros não tenham permanecido, de forma ininterrupta, durante o ano anterior, na titularidade do mesmo sujeito passivo. Esta medida visa combater práticas abusivas que visem a elisão fiscal por meio da alteração da titularidade de partes sociais antes da distribuição de lucros.

Neste contexto, uma vez que se trata de rendimento e não de despesa, a aplicação da TA pode colocar em causa os princípios constitucionais e a dupla natureza do IRC (Dinis et al., 2017).

#### **2.4.7 Despesas com Indemnizações ou Bónus Pagos a Gestores**

De acordo com o artigo 88.º n.º 13 do CIRC, as despesas relacionadas com indemnizações devidas pela cessação de funções de gestores, administradores ou gerentes, bem como os encargos com bónus e outras formas de remuneração variáveis, quando estas representarem 25% ou mais da remuneração anual e excederem 27.500,00€, estão sujeitas a uma TA à taxa de 35%.

O mesmo artigo, na alínea b), permite que estas despesas não sejam sujeitas a TA se o pagamento das mesmas for diferido em mais de 50% do valor, por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da empresa. Esta disposição visa incentivar uma gestão responsável e alinhada com os interesses a longo prazo da empresa.

## **CAPÍTULO III – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO**

---

### **3 Metodologia**

Este capítulo descreve a abordagem metodológica adotada na presente investigação, que assenta numa estratégia de análise mista, combinando técnicas quantitativas e qualitativas com o objetivo de analisar o regime das TA em sede de IRC em Portugal, o seu impacto na receita fiscal e na competitividade das empresas nacionais, bem como realizar uma comparação com outras jurisdições europeias, nomeadamente Espanha e Irlanda.

#### **3.1 Questões e Hipóteses de Investigação**

A investigação é orientada por duas questões centrais:

**Q1:** Será Portugal um caso singular na aplicação de Tributações Autónomas em sede de IRC, ou existem paralelos noutras jurisdições? (Dinis et al., 2017)

**Q2:** Qual o impacto das Tributações Autónomas na receita fiscal do Estado e na competitividade das empresas portuguesas?

Com base nestas questões, foram formuladas as seguintes hipóteses de investigação:

**H1:** O regime português de Tributações Autónomas apresenta características únicas em comparação com países da UE, distinguindo-se pela sua abrangência, estabilidade normativa e impacto fiscal.

**H2:** As Tributações Autónomas representam uma componente significativa da receita do Estado em sede de IRC, contribuindo de forma estrutural para o esforço fiscal suportado pelas empresas.

**H3:** A presença e o peso das Tributações Autónomas afetam negativamente a competitividade fiscal de Portugal, quando comparado com sistemas alternativos como o espanhol e o irlandês.

## 3.2 Estratégia Metodológica

### 3.2.1 Abordagem Quantitativa

A componente quantitativa baseia-se na análise de dados estatísticos extraídos do Portal das Finanças – nomeadamente do Dossier Estatístico do IRC<sup>11</sup> referente ao período de 2010 a 2023 – com dados decorrentes das Declarações Modelo 22 de IRC. Estes dados permitem aferir: a evolução da receita arrecadada com as TA, a sua expressão relativa ao total de IRC Liquidado e a sua relação com indicadores de carga fiscal e competitividade empresarial.

A metodologia segue práticas semelhantes às adotadas por autores Rodrigues & Campina (2024), que calcularam o peso das TA com base no rácio entre TA e IRC Liquidado. Outros estudos (Dinis et al., 2017; Dinis & Lopes, 2015; Gigante et al., 2022) utilizaram rácios alternativos, como o valor das TA face ao IRC a pagar ou face à coleta total. A presente investigação procurou conciliar estas abordagens, utilizando o IRC Liquidado como referência central, por se tratar de um indicador mais representativo da obrigação fiscal efetiva.

Complementarmente, foram utilizados dados de entidades internacionais, como a OCDE<sup>12</sup>, e da plataforma “Comparar para Crescer” da Associação *Business Roundtable* Portugal (BRP) em colaboração com a KPMG<sup>13</sup>, que por sua vez recorre a dados do *World Bank* e do *World Competitiveness Ranking*. Os indicadores analisados incluíram: Taxas nominais e efetivas de imposto sobre sociedades, Receita fiscal empresarial em percentagem do PIB, Eficiência governamental, qualidade regulatória, competitividade global e Investimento Direto estrangeiro líquido.

A informação foi sistematizada em tabelas e gráficos, elaborados em *Microsoft Excel* com base em séries temporais de 2010 a 2023, sendo cada representação precedida de um enquadramento interpretativo.

### 3.2.2 Abordagem Qualitativa

A vertente qualitativa incide sobre a análise normativa e doutrinária dos regimes fiscais aplicáveis em Portugal, Espanha e Irlanda. Esta abordagem permitiu: identificar

---

<sup>11</sup>Disponíveis em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Pages/default.aspx> - consultados a 17-05-2025.

<sup>12</sup> Disponíveis em: <https://data-explorer.oecd.org/> - consultados 13-06-2025.

<sup>13</sup> Disponíveis em: <https://compararparacrescer.abrp.pt/pt/> - consultados a 14-06-2025.

semelhanças e diferenças nos critérios de aplicação das TA e mecanismos equivalentes, avaliar o enquadramento legal das despesas sujeitas a restrições fiscais, caracterizar as opções de política fiscal adotada em cada país.

Foram consultadas fontes legislativas (CIRC português, *Ley 27/2014* em Espanha e *Taxes Consolidation Act* de 1997 na Irlanda), bem como literatura académica e pareceres doutrinários.

### 3.2.3 Questões Estruturantes

A análise qualitativa e crítica foi ainda guiada por duas questões amplamente discutidas na literatura fiscal:

**Q1.** Será que a relevância das TA, enquanto instrumento excepcional conduziu à sua consolidação como componente estrutural do IRC? (Dinis et al., 2017)

**Q2.** Poderá a evolução legislativa das TA ser interpretada como um exemplo de formulação fiscal eficaz e coerente no contexto português? (Martins et al., 2018; Gigante et al., 2022)

Estas questões foram revisitadas nas conclusões e na discussão crítica dos resultados, contribuindo para uma leitura integrada da evolução normativa e dos impactos económicos do regime em estudo.

## **CAPÍTULO IV – ESTUDO EMPÍRICO**

---

## **4 Introdução ao Estudo Empírico: Análise das Tributações Autónomas**

O capítulo que segue tem como finalidade introduzir a abordagem empírica adotada nesta dissertação, cuja análise incide sobre o impacto das Tributações Autónomas no Sistema Fiscal Português, nomeadamente na arrecadação de receita fiscal e na competitividade das empresas, comparando os resultados com os regimes fiscais de dois estados-membros da UE: Espanha e Irlanda.

A investigação insere-se num contexto mais amplo de avaliação da eficácia e equidade das tributações autónomas como instrumento de política fiscal, à luz dos princípios da neutralidade e eficiência tributária. Conforme já referido, para o efeito, recorreu-se a uma metodologia mista que é justificada pela natureza do objeto de estudo: as Tributações Autónomas, estas não constituem meramente uma realidade quantitativa, mensurável por indicadores financeiros, mas refletem opções legislativas e políticas que influenciam o comportamento económico das empresas. Deste modo, procurou-se conjugar a análise empírica da receita arrecadada com a compreensão normativa dos seus efeitos estruturais na competitividade fiscal e nacional. O estudo sustenta-se em quatro dimensões fundamentais:

Inicialmente, será analisada a evolução e composição da receita fiscal decorrente das TA em Portugal entre os anos 2010 a 2023 procurando aferir a sua relevância e peso no conjunto da tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas. O período de 14 anos permite captar os efeitos da crise económica fiscal de 2011 a 2014, a reforma do IRC de 2014, bem como outras alterações mediante as Lei do OE, o impacto da pandemia Covid- 19, nos anos de 2020 e 2021 e o contexto pós-Covid e inflação em 2022 e 2023.

De seguida, proceder-se-á à justificação dos dois países selecionados, com vista à comparação dos seus regimes fiscais e à identificação de medidas semelhantes ou substitutivas às TA.

Posteriormente serão avaliados os impactos das TA na competitividade das empresas portuguesas, com base em dados estatísticos recolhidos e análise de índices e indicadores.

Por último, apresentar-se-á uma discussão crítica dos resultados obtidos, identificando limitações à investigação e propondo caminhos futuros de aprofundamento.

Com base nesta estrutura, pretende-se contribuir para uma reflexão crítica sobre a coerência e os efeitos das TA, quer ao nível da sua função de arrecadação de receita, quer na

sua eventual desadequação perante exigências de competitividade fiscal num espaço económico que caminha no sentido de harmonização.

#### **4.1 Análise da Receita Fiscal Proveniente das Tributações Autónomas em Portugal**

As TA representam, atualmente, uma componente estrutural do sistema fiscal português em sede de IRC. Embora concebidas inicialmente como um mecanismo de correção de comportamentos fiscais indesejáveis centradas na penalização de certas despesas cuja dedutibilidade se mostra difícil de aferir, a sua evolução normativa demonstra uma crescente importância enquanto instrumento de arrecadação de receita fiscal.

A presente secção tem como objetivo analisar a evolução da receita fiscal associada às TA entre os anos de 2010 e 2023, com base nos dados estatísticos mais recentes disponibilizados pela AT. A análise incidirá sobre cinco dimensões fundamentais: o valor absoluto das receitas provenientes das TA, o seu peso relativo ao IRC Liquidado, a relação com o número de declarações Modelo 22 entregues, a discrepância entre a taxa nominal e a taxa efetiva de imposto e a desagregação da receita de TA por tipologia de despesa sujeita a tributação.

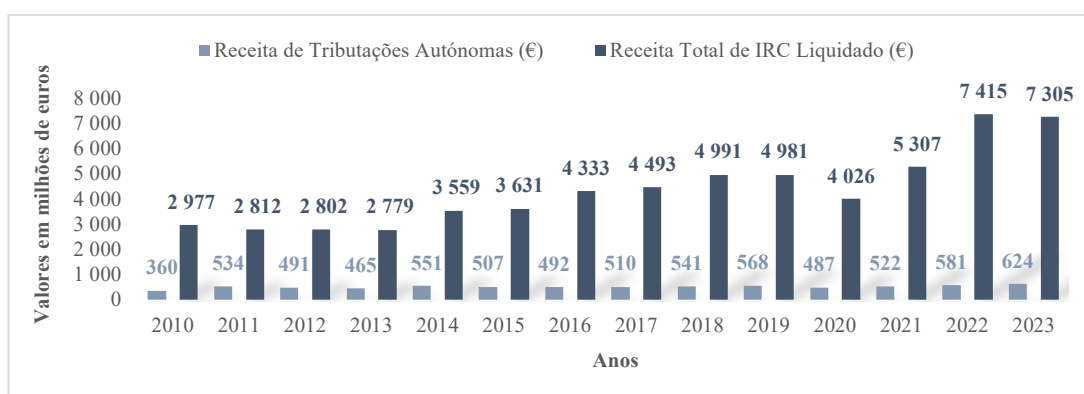
Os dados utilizados foram extraídos dos Dossiers Estatísticos do IRC da AT, designadamente das estatísticas associadas às declarações Modelo 22, apresentadas voluntariamente pelos sujeitos passivos. Tal como referido nas Notas prévias do Dossier Estatístico (H. Martins & Careira, 2025), estes dados não incluem valores apurados por via de liquidações oficiosas, correções de inspeção tributária ou retenções na fonte, o que confere ao conjunto de dados uma natureza conservadora. Em determinados casos, a receita real poderá ser superior à aqui considerada, o que deve ser tido em conta na leitura dos resultados.

Para efeitos desta análise, optou-se por utilizar o IRC Liquidado como referência para avaliar o peso relativo das TA, à semelhança de outros estudos (Rodrigues & Campina, 2024). O IRC liquidado corresponde ao valor da Coleta Total (calculada a partir da MC e da aplicação da taxa nominal de imposto), adicionado da Derrama Estadual e deduzido de benefícios fiscais, créditos de imposto relativos aos mecanismos de atenuação da dupla tributação jurídica e económica internacional, pagamentos antecipados, refletindo assim de

forma mais fiel a obrigação fiscal das empresas. Em contrapartida, o IRC a pagar, ao incorporar compensações, créditos acumulados ou pagamentos por conta, poderá subestimar o verdadeiro encargo tributário anual, razão pela qual se considera metodologicamente menos robusto para esta análise.

A utilização do IRC Liquidado como denominador permite, assim, mensurar com maior rigor a relevância das TA no esforço fiscal suportado pelas empresas na arrecadação do imposto por parte do Estado, constituindo-se como a base estatística mais adequada para os cálculos e interpretações que se seguem.

Gráfico 1- Evolução do valor absoluto de TA e IRC Liquidado (2010–2023)



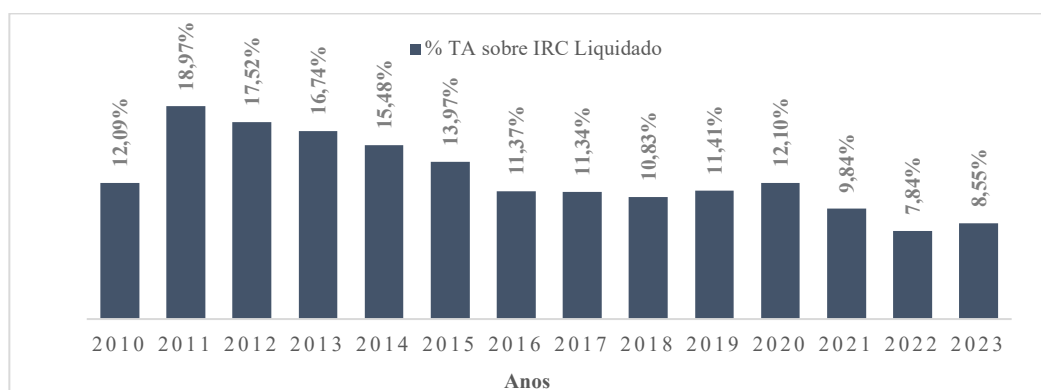
Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

No Gráfico 1 é apresentada a evolução comparada da receita das TA e do total de IRC Liquidado, em Portugal entre 2010 e 2023. Os dados revelam uma tendência crescente da receita das TA, passando de cerca de 360 milhões de euros em 2010 para 624 milhões de euros em 2023. Em paralelo, a receita total de IRC Liquidado, embora com oscilações, acompanha o crescimento, sendo os três últimos anos em análise os anos em que esta componente se revela bastante elevada.

Como se verifica, o valor arrecadado por via das TA tem oscilado de forma estável, mantendo-se em valores superiores a 360 milhões de euros anuais, que por sua vez, foi o valor mais baixo, em 2010. Esta estabilidade reforça a tese segundo a qual as TA se afirmaram como uma fonte estável de receita para o Estado, independentemente da variação dos lucros tributáveis das empresas.

Esta evolução evidencia o reforço do peso das TA na estrutura da receita fiscal sobre o rendimento empresarial, sugerindo uma progressiva dependência do Estado deste instrumento fiscal, que inicialmente se pretendia acessório e corretivo.

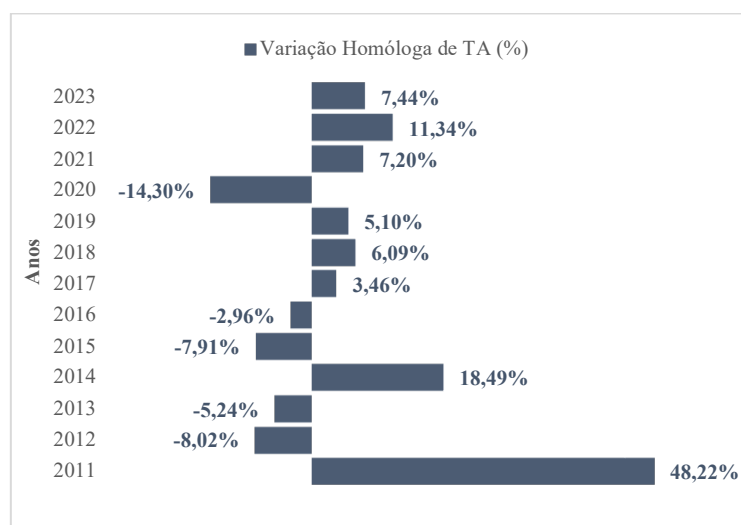
Gráfico 2- Peso das TA no total do IRC Liquidado (2010–2023)



Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

A proporção percentual das TA no total de IRC Liquidado, entre 2010 e 2023, variou entre 7,84 %, valor mínimo atingido em 2022, e 18,97 %, valor máximo atingido em 2011. No período analisado, as TA correspondem, em média a 12,72 % do IRC Liquidado. O último triénio analisado (2021, 2022 e 2023), conforme expectável, apresentou os valores mais baixos desde 2010, 9,84 %, 7,84 % e 8,55 %, respetivamente. Em 2021 e 2022 as alterações que ocorreram na legislação não tiveram impacto direto nas taxas de TA, mas com a aprovação do OE de 2023 (Lei n.º 24-D/2022) ocorreram diminuições nas taxas, nomeadamente nas despesas com viaturas híbridas Plug-in com autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões inferiores a 50gCO<sub>2</sub>/km, e de viaturas movidas a GNV para 2,5 % se CA inferior € 27.500,00 , 7,5 % se CA superior ou igual a € 27.500,00 e inferior a € 35.000,00 e 15% se CA superior ou igual a € 35.000,00 (anteriormente 5%, 10% e 17,5% para as viaturas híbridas consoante os limites e 7,5%, 15% e 27,5% para viaturas a GNV), sendo ainda criada a TA para veículos movidos exclusivamente a energia elétrica com taxa 10%. Ainda assim a diminuição verificada do peso relativo das TA sobre o IRC Liquidado, foi impactada pela subida do IRC Liquidado nos anos de 2021, 2022 e 2023, fazendo com o peso destas diminuísse, pois conforme verificado no Gráfico 1, o valor pago a título de TA continua a aumentar nestes anos.

Gráfico 3- Variação homóloga da receita decorrente de TA (%)

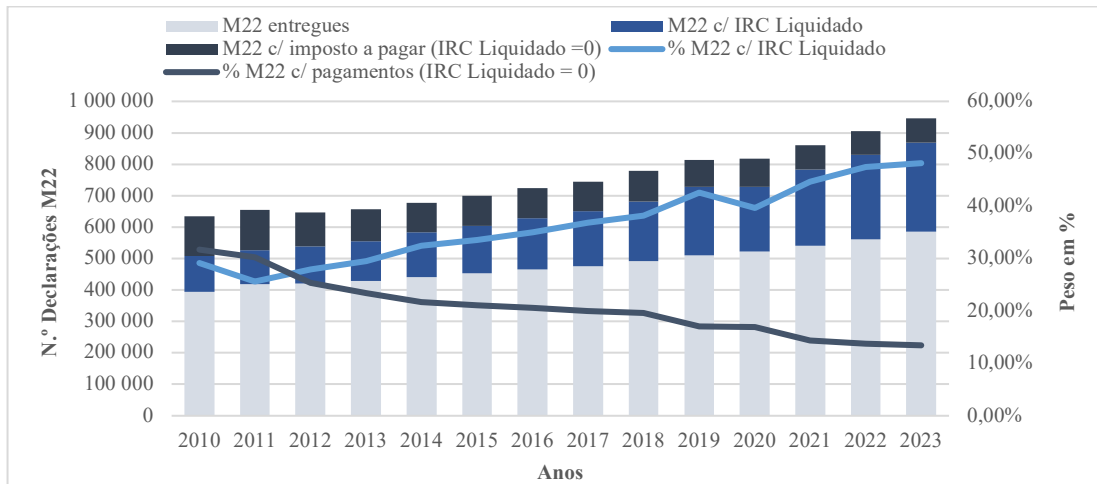


Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

A variação homóloga da receita das TA permite identificar momentos de crescimento ou retração. Destaque para o aumento expressivo em 2011, de 48,22 % e em 2014 de 18,49 %, em clara correlação com alterações ao Código do IRC que alargaram a base tributável ou agravaram taxas e por outro lado, para a retração observada em 2012 e 2013, possivelmente associada ao ajustamento do tecido empresarial à nova realidade pós crise e ainda a diminuição de 14,30 % em 2020, possivelmente pelo impacto da pandemia Covid-19.

Estes dados demonstram que as TA, respondem de forma sensível às alterações legislativas e à conjuntura económica, o que exige do legislador prudência e previsibilidade no seu desenho e atualização. A estrutura das TA assenta num conjunto fixo de comportamentos tributáveis, o que contribui para uma base de receita previsível e menos volátil face à variação dos lucros empresariais, funcionando assim como um mecanismo de tributação mínima, mesmo em cenários de crise.

Gráfico 4- Declarações com IRC Liquidado e Declarações com Pagamentos

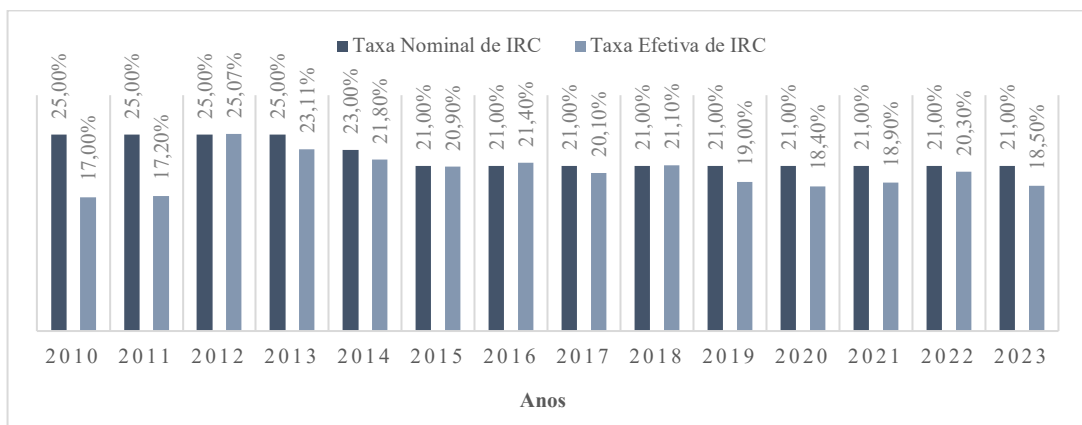


Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

O Gráfico 4 revela que menos de metade das Declarações Modelo 22 apresentadas resultam em IRC Liquidado, o que poderá estar relacionado com a utilização de deduções fiscais, prejuízos fiscais reportáveis e regimes de isenção. Contudo, varia entre 31,71%, (2010) e 13,45% (2023) a percentagem de Declarações M22 que acaba por realizar algum tipo de pagamento, incluindo TA, mesmo quando o seu apuramento de IRC é zero, com tendência para diminuir, uma vez que as M22 com IRC Liquidado estão a aumentar.

Este dado reforça a função das TA como instrumento de tributação mínima: mesmo quando não há LT, determinadas despesas originam imposto a pagar, garantindo uma base fiscal incompreensível. A sua presença corrige, em parte, a erosão da base tributável e compensa a ausência de coleta principal em muitos casos.

Gráfico 5- Taxa nominal vs. Taxa Efetiva de IRC

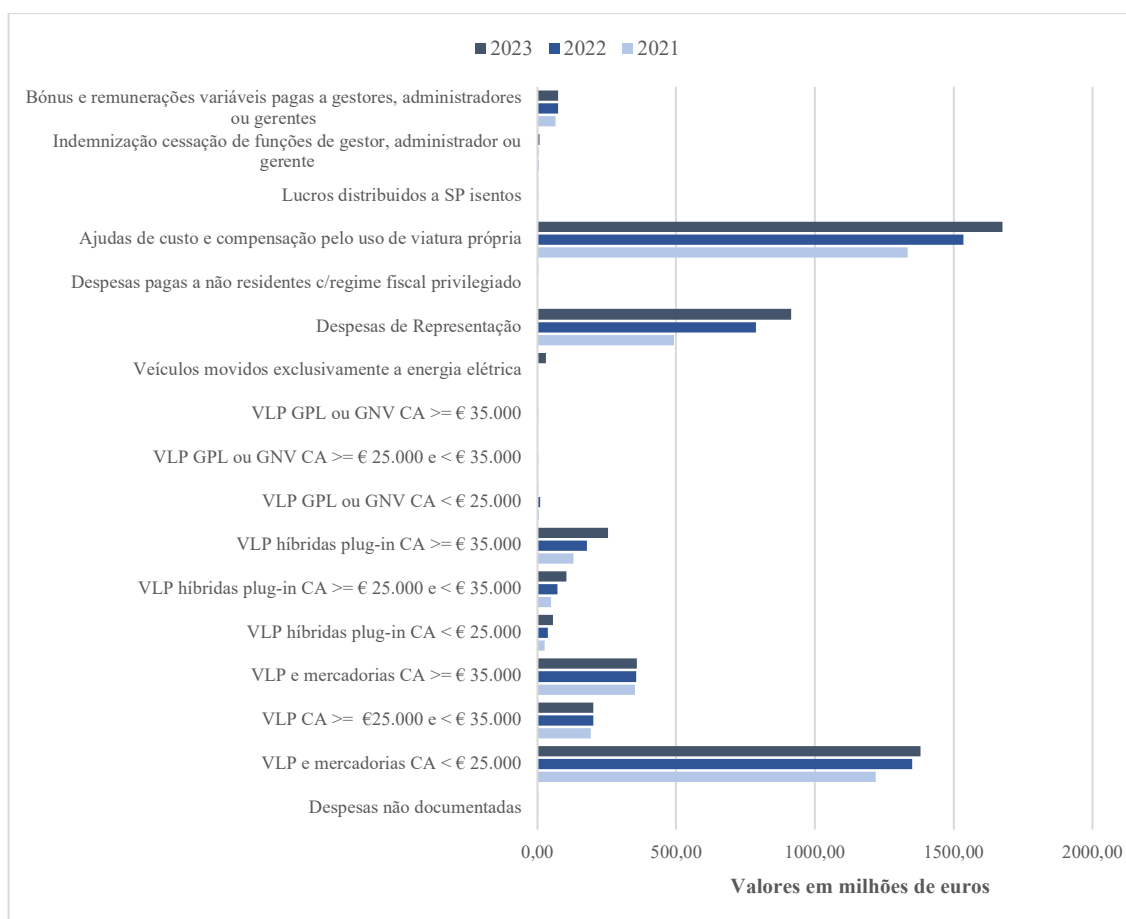


Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

A comparação entre a Taxa Nominal de IRC (20% desde 2025) com a Taxa Efetiva Média<sup>14</sup>, permite verificar que em anos como 2012, 2016, 2018, a taxa efetiva é superior à taxa nominal, o que revela o efeito das TA na carga fiscal efetiva suportada pelas empresas. É referido no próprio dossiê estatístico da AT que a inclusão das TA no cálculo da Taxa Média Efetiva, leva a que em certos casos esta ultrapasse a taxa nominal de IRC (H. Martins & Careira, 2025)

Este desfasamento evidencia uma penalização acrescida que afeta principalmente as pequenas e médias empresas, que tendem a suportar uma taxa marginal mais elevada, fruto da rigidez da estrutura de custos e menor capacidade de planeamento fiscal.

Gráfico 6- Base Tributável de despesas sujeitas a TA por Tipo de Despesa (2021 a 2023)



Fonte: Elaboração própria com recurso aos dados da AT

<sup>14</sup> Taxa Média Efetiva =  $(\Sigma \text{IRC Liquidado Corrigido} + \Sigma \text{Reposição de Benefícios Fiscais} + \Sigma \text{Tributação Autónoma} + \Sigma \text{Resultado da Liquidação} + \Sigma \text{Derrama Estadual} + \Sigma \text{IRC de Exercícios Anteriores}) / (\Sigma \text{Matéria Coletável Total} + \Sigma \text{Benefícios por Dedução ao Rendimento})$ . IRC Liquidado Corrigido = IRC Liquidado campo 358 Q10 + pagamento especial por conta efetivamente deduzido à coleta.

O Gráfico 6 apresenta a evolução e a estrutura das despesas sujeitas a TA, desagregadas por categoria de despesa sujeita a tributação. Os dados estatísticos são extraídos do quadro 13 e 13-A da declaração M22, pelo que os dados correspondem à base tributável às quais são aplicáveis as respetivas taxas. Por simplificação efetuou-se apenas esta análise ao último triénio com dados disponíveis, sendo que apenas estão disponíveis estes dados desagregados a partir do ano 2018.

Destacam-se os encargos com viaturas ligeiras de passageiros com o CA mais baixo, inferior a € 25.000,00 e as despesas com ajudas de custo e compensações pelo uso de viatura própria como as principais fontes de receita em sede de TA para o Estado, uma vez que são as rubricas cujas empresas mais declaram na M22 para sujeitarem a TA.

Ao elaborar um cenário simplista em que, no ano de 2023, a taxa aplicável a encargos com viaturas ligeiras de passageiros com o CA mais baixo, inferior a € 25.000,00 (€ 27.500 em 2023) é de 10% (1.381 milhões de euros  $\times$  10%), e uma taxa de 5% aplicável às despesas com ajudas de custo e compensações pelo uso de viatura própria (1.676 milhões de euros  $\times$  5%), daria uma TA a pagar de 222 milhões de euros.

A consistência dos dados evidencia a focalização do legislador fiscal em certos comportamentos empresariais considerados abusivos, mas também levanta questões sobre a seletividade do regime que poderá estar a criar distorções no comportamento económico.

A análise empírica apresentada demonstra de forma inequívoca que as TA assumem relevância na receita fiscal de IRC em Portugal. A sua capacidade de garantir receita mesmo na ausência de LT e a função penalizadora de determinadas práticas empresariais, conferem-lhe uma natureza híbrida entre instrumento dissuasor e mecanismo de tributação. Esta dualidade levanta questões de coerência fiscal, proporcionalidade e competitividade, aprofundadas nos capítulos seguintes, nomeadamente comparação com os regimes fiscais de Espanha e Irlanda.

## **4.2 Comparação Internacional: Análise dos Regimes Espanhol e Irlandês**

### **4.2.1 Comparação Internacional: Justificação**

A análise empírica anteriormente desenvolvida permitiu demonstrar o peso das TA no Sistema Fiscal Português e a sua função não apenas dissuasora, mas também estruturante na

arrecadação de receita em sede de IRC. No presente capítulo procede-se a uma comparação internacional orientada para a compreensão da singularidade do regime português, nomeadamente no contexto da UE.

Apesar, de existirem experiências pontuais de aplicação de TA ou mecanismos semelhantes noutros países – como a Bulgária, Bélgica, Austrália ou Nova Zelândia (Marques, 2022; Pereira, 2018) – optou-se por concentrar o presente estudo comparativo em Espanha e Irlanda. A escolha destes dois países assenta na relevância institucional enquanto membros da UE, na acessibilidade e comparabilidade dos dados fiscais disponíveis, e na diversidade de soluções adotadas. Espanha recorre a mecanismos de dedutibilidade restrita, enquanto Irlanda privilegia uma abordagem de simplicidade normativa e competitividade fiscal, sem mecanismos penalizadores como as TA. Esta seleção permite uma análise mais aprofundada, objetiva e útil para a reflexão crítica sobre o regime português. Acresce ainda que a escolha de Espanha e Irlanda permite captar influência dos diferentes sistemas jurídicos na conceção e aplicação das normas fiscais. Portugal e Espanha inserem-se na tradição romano-germânica do Direito Civil (*Civil Law*), assente na primazia da lei escrita e na codificação legislativa. Já a Irlanda segue o modelo de *Common Law*, baseado na jurisprudência e nos precedentes judiciais como fontes principais do direito.

A escolha dos países a comparar com Portugal – Espanha e Irlanda – baseia-se numa combinação de critérios metodológicos, fiscais e estruturais que reforçam a relevância e utilidade da análise comparativa. Em primeiro lugar, ambos os países pertencem à UE, partilhando obrigações comuns em matéria de coordenação fiscal, nomeadamente no quadro da diretiva contra práticas de elisão fiscal e da transparência fiscal internacional. Este aspeto assegura uma base jurídica e política comum, que torna a comparação mais relevante e possível.

Em segundo lugar, os dois países selecionados apresentam modelos de política fiscal diferenciados, permitindo analisar alternativas à aplicação das TA. Espanha aplica um regime de penalizações e limitações à dedutibilidade fiscal de determinados encargos, sem recurso a TA generalizadas. Já a Irlanda distingue-se por adotar um modelo fiscal altamente competitivo, assente numa baixa taxa nominal de IRC, reduzida complexidade normativa e forte enfoque na transparência e no reporte fiscal.

Em terceiro lugar a escolha de Espanha justifica-se também pela sua proximidade económica, geográfica e institucional com Portugal. Ambos os países partilham estruturas

empresariais semelhantes, com a predominância de pequenas e médias empresas, a pressão orçamental sobre a política fiscal e a pertença a um espaço económico ibérico comum. Nesse sentido o caso espanhol permite avaliar os efeitos das TA generalizadas, comparando a eficácia do controlo fiscal exercido através de mecanismos alternativos, nomeadamente a limitação da dedutibilidade de encargos.

Por outro lado, a Irlanda representa um modelo de fiscalidade competitiva, frequentemente estudado como referência na atração de investimento estrangeiro. A ausência de TA portuguesas, a par de uma taxa nominal baixa e estabilidade legislativa, não comprometeu a arrecadação fiscal, em parte devido à elevada conformidade e à presença de regimes anti abuso eficazes. A comparação com o modelo irlandês permitirá avaliar se a aplicação de TA em Portugal compromete a neutralidade fiscal e a competitividade das empresas.

Importa ainda salientar a disponibilidade de dados estatísticos e fiscais atualizados para ambos os países, acessíveis através das administrações tributárias nacionais como a *Agencia Tributaria Española* e o *Revenue Ireland*, bem como de organismos internacionais como a OCDE, a Comissão Europeia e o Eurostat. Esta condição metodológica é essencial para assegurar comparações objetivas e consistentes.

Por fim, a análise visa contribuir para a reflexão crítica sobre a coerência, proporcionalidade e eficiência do regime português de TA, num contexto em que se discute cada vez mais a harmonização fiscal e o reforço da justiça tributária na UE (Devereux & Birch Sørensen, 2006).

#### **4.2.2 Estrutura Fiscal Portuguesa: Síntese do Regime**

O imposto sobre as empresas em Portugal, o IRC, assenta num modelo declarativo baseado na entrega anual da Declaração Modelo 22<sup>15</sup>, através da qual os sujeitos passivos apuram a sua obrigação fiscal. O cálculo do imposto inicia-se com o Resultado Líquido do Período, proveniente da contabilidade, ao qual são aplicados ajustes fiscais – nos termos do CIRC - com o objetivo de transformar o resultado contabilístico no LT ou Prejuízo Fiscal.

---

<sup>15</sup> A última versão aprovada à data pode ser consultada em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/despacho/422-2025-902786166>.

Após a determinação da MC, é aplicada a taxa nominal de IRC, definida no artigo 87.º n.º 1 do CIRC, que em 2025 é de 20%. Adicionalmente, existe uma taxa reduzida de 16% sobre os primeiros € 50.000,00 de MC para pequenas e médias empresas (PME) e *Small Mid Caps*<sup>16</sup> (artigo 87.º n.º 2 CIRC), taxa esta que desce para 12,5% quando aplicável a *start-ups*<sup>17</sup>, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo.

À Coleta assim obtida adiciona-se a Derrama Estadual, nos termos do artigo 87.º - A, com taxas progressivas aplicáveis sobre a parte do LT que exceda € 1.500.000,00, variando entre 3% e 9%, dependendo do escalão de rendimento. Acresce ainda, em certos municípios, a Derrama Municipal, que pode atingir 1,5% do LT.

Após o apuramento da Coleta Total, esta é deduzida de vários elementos, nomeadamente benefícios fiscais, créditos de imposto, Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) e pagamentos especiais por conta, originando o IRC Liquidado. Este valor reflete a obrigação fiscal real das empresas perante o Estado, sendo o referencial adotado nesta dissertação para avaliar o peso relativo das TA. O IRC a pagar, resulta, por fim, do IRC Liquidado deduzido de retenções na fonte, pagamentos por conta e eventuais compensações fiscais.

O artigo 23.º - A do CIRC enumera um conjunto de encargos cuja dedutibilidade é limitada ou excluída, por razões de natureza fiscal. Entre estes, destacam-se:

- IRC (incluindo as TA);
- Despesas não documentadas;
- Multas e Coimas;
- Indemnizações de eventos cujo risco seja segurável;
- Ajudas de custo (não faturadas a clientes e sem suporte);
- Depreciações acima dos limites legais;
- Encargos com viaturas, aeronaves e barcos de recreio;
- Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos acima da taxa legal;
- Contribuições setoriais extraordinárias (banca, energia, saúde);
- Pagamentos a entidades localizadas em Paraísos Fiscais;

---

<sup>16</sup> Nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

<sup>17</sup> Termos previstos na Lei n.º 21/2023, de 25 de maio e que cumpram cumulativamente as condições previstas na alínea f) do n.º 1 do artigo 2.º do referido diploma.

- Gastos financeiros acima do limite de 1 milhão de euros ou 30% do EBITDA (artigo 67.º CIRC).

O regime das TA em Portugal encontra-se previsto no artigo 88.º do CIRC e corresponde a um conjunto de normas que sujeitam determinadas despesas empresariais a tributação adicional, independentemente da existência de LT. O regime foi introduzido em 1990 e tem sido objeto de sucessivas alterações, com alargando das categorias tributadas e agravamento das taxas.

As TA incidem sobre encargos considerados de uso pessoal, de difícil comprovação e fiscalização e suscetíveis de abuso fiscal, como: Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, Despesas de representação e ajudas de custo, Bónus e indemnizações por cessação de funções e Despesas não documentadas.

As taxas variam, consoante a categoria de despesa, entre 5% e 70%, sendo que o n.º 14 do artigo 88.º prevê um agravamento de 10 pontos percentuais quando o sujeito passivo apure Prejuízo Fiscal, reforçando a natureza sancionatória deste mecanismo.

A característica distintiva do regime das TA reside no facto de incidirem sobre despesa em si, e não sobre o rendimento global da empresa. Trata-se, pois, de uma forma de tributação mínima, que visa prevenir a erosão da base tributável e limitar o planeamento fiscal agressivo, funcionando como instrumento dissuasor e de arrecadação fiscal.

Embora as TA tenham um alcance nacional, a sua existência insere-se num contexto europeu mais amplo de combate à erosão da base tributável e à limitação de práticas fiscais agressivas. Destacam-se neste âmbito:

- O plano de ações BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, cuja implementação progressiva nos Estados-Membros da UE (através de Diretivas) visa combater a transferência artificial de lucros;
- A Diretiva (UE) 2016/1164<sup>18</sup> de 14 de julho de 2016, ATAD I, que introduziu limitações à dedução dos juros, regras sobre entidades estrangeiras controladas, cláusulas anti abuso e regras de saída;
- A Diretiva (UE) 2017/952<sup>19</sup>, de 29 de maio de 2017, (ATAD II), que combate as assimetrias híbridas em operações intra e extracomunitárias;

---

<sup>18</sup>Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:32016L1164>.

<sup>19</sup>Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32017L0952>.

- A Diretiva (UE) 2022/2523<sup>20</sup>, de 14 de dezembro de 2022 (Pilar 2), que transpôs o regime de tributação mínima global (15%) sobre grupos multinacionais com receitas acima de 750 milhões de euros.

O relatório apresentado pela OCDE demonstrou que as práticas fiscais das empresas multinacionais se têm tornado agressivas o que gera graves problemas de conformidade e equidade e que as atuais normas tributárias internacionais poderão não ter conseguido acompanhar as mudanças nas práticas comerciais globais e no desenvolvimento da economia digital (OCDE, 2013).

As Assimetrias Híbridas permitem que as empresas multinacionais beneficiem de diferentes tratamentos tributários, sem necessariamente violarem a legislação tributária, para obtenção de taxas de tributação reduzidas, duplas deduções ou mesmo ausência de tributação, reduzindo o LT dos Estados Membros, pelo que a ATAD I visa neutralizar este efeito das assimetrias entre jurisdições.

Mais tarde, em 2019, surgiu a segunda fase do plano BEPS da OCDE, que contempla 15 Ações, centrando-se na tributação da economia digital e na criação de um quadro fiscal mais justo e equilibrado, uma vez que as grandes multinacionais continuavam a escapar à tributação persistindo diferenças entre as jurisdições. Em 2019 a OCDE lançou o designado BEPS 2.0 dividido em 2 pilares o Pilar 1 (visa os maiores grupos multinacionais, com pelo menos 20 mil milhões de euros de receitas consolidadas e lucros líquidos superiores a 10% e exige que estes paguem imposto nos locais onde os clientes e utilizadores estão localizados, ou seja as multinacionais abrangidas devem pagar, pelo menos, uma parte do imposto nos mercados com que interagem.) e o Pilar 2 que estabelece uma taxa mínima global de imposto sobre os rendimentos das sociedades (“*Global Minimum Tax*”), com o objetivo de garantir que empresas com receitas consolidadas superiores a 750 milhões de euros ou mais, em pelo menos dois dos quatro exercícios fiscais anteriores, paguem uma taxa efetiva de, no mínimo 15% sobre os lucros, em cada jurisdição que operem.

Portugal transpôs estas diretivas através da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio e da Lei n.º 24/2020, de 6 de julho, e mais recentemente a Lei n.º 41/2024, de 8 de novembro, introduzindo alterações ao CIRC e reforçando o alinhamento com os princípios da tributação internacional equitativa.

---

<sup>20</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj?locale=pt>.

Apesar deste enquadramento, as TA continuam a distinguir Portugal de forma evidente no seio da UE, pela sua aplicação sistemática, obrigatória e com taxas fixadas, ao contrário do que se verifica em outros países, onde a tributação de despesas específicas depende da avaliação casuística ou ajustamentos ao LT.

### 4.2.3 O Regime Espanhol

Com a adesão à UE, em 1986, Espanha iniciou u processo profundo de modernização e harmonização do seu sistema fiscal, em linha com os princípios da concorrência e da neutralidade fiscal. As reformas iniciais centraram-se na redução das taxas nominais de imposto e no alargamento da base tributária de forma a tornar o país mais atrativo para o investimento. A partir de 1990, o enfoque passou a recair sobre o combate à evasão e elisão fiscais, o que conduziu à consolidação de um sistema mais robusto, transparente e alinhado com os objetivos de justiça fiscal (Ortega-Gil et al., 2024).

O imposto sobre o rendimento das sociedades espanholas encontra-se regulado na *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*<sup>21</sup>. A base tributável é determinada a partir do resultado contabilístico, ajustado por correções fiscais positivas e negativas, nos termos do artigo 10.º da referida Lei. A aplicação da taxa nominal à base tributável gera a coleta bruta, à qual são deduzidos diversos créditos e benefícios fiscais, resultando na coleta líquida a pagar. A declaração aplicável é o Modelo 200, cuja entrega deve ocorrer até 25 dias após os seis meses seguintes ao termo do exercício económico, conforme o artigo 124.º da mesma Lei.

A taxa nominal de IRC é de 25%, conforme o artigo 29.º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, mantendo-se inalterada em 2025. Existem, no entanto, taxas reduzidas ou agravadas aplicáveis a determinados tipos de entidades, como cooperativas, sociedades recém-constituídas ou empresas com fins não lucrativos.

Ao contrário do regime português, Espanha não adota um modelo sistemático e obrigatório de TA. Todavia, recorre a mecanismos de natureza funcionalmente equivalente, nomeadamente através da limitação da dedutibilidade fiscal de certas despesas, complementada por regras anti abuso e exigências de justificação económica. Esta

---

<sup>21</sup> Disponível para consulta em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>.

abordagem traduz-se num aumento do LT e, por consequência, do imposto a pagar, sem necessidade de liquidações adicionais ou paralelas.

O artigo 15.º da *Ley del Impuesto sobre Sociedades* enumera as despesas fiscalmente não dedutíveis, entre as quais se destacam:

- Depreciações acima dos limites legais;
- Despesas financeiras superiores a 30% do EBITDA (com limite € 1.000.000,00);
- Indemnização por cessação de funções superiores a valores legalmente definidos;
- Donativos;
- Coimas e sanções penais;
- Perdas em jogos de azar;
- Despesas realizadas com entidades residentes em territórios considerados paraísos fiscais.

Estas limitações não implicam a aplicação de uma TA, mas produzem um efeito prático semelhante ao retirarem o benefício fiscal associado à dedução, reforçando a integridade do LT e desencorajando gastos não substanciados ou de carácter pessoal.

Espanha tem igualmente implementado de forma ativa o pacote legislativo europeu em matéria de combate à elisão fiscal. Transpôs a ATAD I e II (Diretivas UE 2016/1164 e 2017/952) através da *Ley 11/2021*, de 9 de julho, e adotou o Pilar 2 da OCDE, sobre tributação mínima global, pela *Ley 7/2024*, de 20 de dezembro, demonstrando um compromisso com a fiscalidade internacional justa e eficaz.

Importa ainda referir que, em algumas comunidades autónomas, foram criadas taxas e tributos ambientais, que penalizam comportamentos empresariais considerados prejudiciais, como o uso de veículos com elevadas emissões de carbono ou o consumo intensivo de recursos (energético ou ocupação intensiva de espaço público). Embora estes encargos não integrem o conceito formal de TA, desempenham funções regulatórias semelhantes, desincentivando práticas corporativas com impactos negativos.

Assim, a ausência de TA em sentido estrito na legislação espanhola é compensada por uma estratégia normativa integrada, centrada na limitação da dedutibilidade, na aplicação de regras anti abuso e no escrutínio das práticas contabilísticas. Este modelo reforça a responsabilidade do sujeito passivo na afetação dos encargos à sua atividade económica, promovendo uma maior coerência entre a despesa declarada e a finalidade empresarial.

Em síntese, o sistema fiscal espanhol privilegia a tributação sobre o rendimento real, evitando mecanismos adicionais de tributação sobre a despesa, como as TA portuguesas. Esta abordagem revela uma filosofia mais alinhada com os princípios de neutralidade e equidade, ainda que dotada de instrumentos eficazes de controlo e conformidade tributária.

#### 4.2.4 O Regime Irlandês

O sistema fiscal irlandês é amplamente reconhecido como um dos mais competitivos da UE, destacando-se por uma estrutura normativa simplificada, uma baixa taxa nominal de IRC e pela ausência de instrumentos equivalentes às TA. A lógica subjacente à tributação empresarial na Irlanda assenta em princípios de neutralidade fiscal, estabilidade legislativa e transparência, com forte orientação para a atração de investimento direto estrangeiro (IDE).

Desde a sua adesão à UE em 1973 - e posteriormente à Zona euro em 1999 – a Irlanda desenvolveu um sistema fiscal influenciado pelo modelo britânico, fruto da sua independência em 1922. O seu enquadramento atual visa claramente criar condições atrativas para a afixação de empresas multinacionais, com base numa carga fiscal reduzida e num ambiente regulatório estável (Moura, 2018).

A taxa padrão de imposto sobre o rendimento empresarial é de 12,5%, em vigor desde 2003, conforme disposto na *Section 21* do *Tax Consolidation Act, 1997*<sup>22</sup>, aplicando-se a rendimentos da atividade comercial, incluindo rendimentos obtidos em transações internacionais. Determinados rendimentos são, contudo, tributados a taxas superiores: 25% para rendimentos com origem, totalmente, no exterior da Irlanda e outros relacionados com negócios sobre terrenos, minerais ou extração de petróleo. No caso de atividades petrolíferas é aplicável um imposto adicional e dependendo do local pode variar entre 25% a 40%. Subsiste ainda no sistema irlandês uma taxa de 33% aplicável a ganhos de capital. Além disso, no âmbito da implementação do Pilar 2 da OCDE, a Irlanda adotou uma taxa mínima de tributação de 15%, aplicável a grupos multinacionais com receitas superiores a 750 milhões de euros.

As empresas residentes são tributadas com base nos seus lucros globais, enquanto as não residentes apenas sobre os rendimentos comerciais gerados em território irlandês. O cálculo

---

<sup>22</sup>Disponível em: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/index.html> e respetivas alterações: <https://www.charteredaccountants.ie/taxsourcetotal/1997/en/act/pub/0039/sec0021.html>.

do imposto segue uma lógica direta: apuramento do rendimento bruto, aplicação de deduções permitidas por lei, e apuramento da MC, sobre a qual incide a taxa nominal. O imposto final é calculado após aplicação de créditos fiscais, se aplicáveis. A entrega da declaração anual, *Form CT1*, deve ser feita eletronicamente, via *Revenue Online Services* até nove meses após o termo do exercício económico.

Importa sublinhar que o sistema fiscal irlandês não contempla qualquer regime de TA. Em vez disso, adota uma abordagem baseada na análise da substância económica da despesa e na sua ligação efetiva à atividade empresarial. Esta lógica é refletida na *Section 81 do Taxes Consolidation Act 1997*, que determina que apenas despesas “totalmente e exclusivamente” relacionadas com o negócio são fiscalmente dedutíveis. As principais despesas não dedutíveis incluem:

- Depreciações contabilísticas (substituídas por depreciações fiscais);
- Despesas de juros que não estejam claramente associados à atividade da empresa;
- Despesas com refeições e entretenimento (exceto quando razoáveis e justificadas no contexto comercial);
- Multas e penalizações.

A dedutibilidade de encargos com viaturas, representação, bónus ou gratificações está, assim, sujeita a avaliação com base em critérios de razoabilidade e documentação de suporte, sem que exista uma tributação acessória, como no regime português. Esta abordagem qualitativa e proporcional promove a conformidade voluntária, reduzindo a complexidade e os litígios fiscais.

Em matéria de harmonização fiscal, a Irlanda transpôs também a Diretivas EU 2016/1164 (ATAD I) e a Diretiva (UE) 2017/952 e (ATAD II), incorporando as regras anti híbridas, “*Anti-hybrid rules*”, aplicáveis desde 2020. Estas regras visam impedir que entidades ou instrumentos híbridos obtenham benefícios fiscais decorrentes de diferentes qualificações jurídicas em diferentes jurisdições (PwC, 2025)

Além disso, foram implementadas as regras sobre “*Reverse-hybrid mismatches*”, que incidem sobre entidades consideradas transparentes na jurisdição de residência, mas opacas noutras jurisdições, resultando na possibilidade de isenção dupla ou ausência de tributação. Com a transposição do pilar 2 da OCDE através de legislação nacional, a Irlanda reforçou o seu compromisso com a equidade fiscal global, assegurando a aplicação da taxa mínima de 15% sobre os grandes grupos multinacionais (d’Albuquerque, 2022).

Apesar da sua taxa nominal reduzida, a Irlanda consegue manter uma elevada arrecadação de rendimento empresarial devido à concentração de empresas com MC elevada, especialmente em setores como a tecnologia, farmacêutica e serviços financeiros. A simplicidade normativa, a previsibilidade legislativa e a ausência de mecanismos penalizadores indiretos, como as TA, tornam o sistema fiscal irlandês altamente competitivo, sem comprometer os princípios da justiça ou integridade fiscal.

Esta opção legislativa revela uma filosofia fiscal orientada para a eficiência e confiança mútua, assente na conformidade voluntária e no controlo seletivo, em detrimento de tributações automáticas e universais sobre despesas. A comparação com o sistema fiscal português, como será desenvolvido nas secções seguintes, suscita uma reflexão crítica sobre os modelos de controlo fiscal indireto e os seus efeitos sobre competitividade e equidade.

#### **4.2.5 Síntese Final**

A análise comparativa dos sistemas fiscais de Portugal, Espanha e Irlanda permite concluir que o regime português de TA representa uma singularidade normativa e funcional entre estes países da UE, destacando-se pela sua estrutura formalizada e pelo peso que assume na arrecadação fiscal.

Em Portugal as TA incidem sobre um conjunto amplo e diversificado de encargos empresariais, aplicando-se de forma obrigatória, automática e cumulativa ao IRC, com taxas fixas e agravamentos em situações de prejuízo fiscal. Este regime configura uma taxa relativamente à MC, funcionando à margem do rendimento líquido tributável, o que levanta questões de compatibilidade com os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal. Como evidenciado na análise estatística anterior, a sua relevância é significativa, representando mais de 15% do total de IRC Liquidado em alguns dos anos analisados.

Em contrapartida, Espanha opta por um modelo assente em limitações específicas à dedutibilidade fiscal, aplicáveis a encargos considerados não justificados, excessivos ou abusivos. A penalização fiscal não se traduz em TA, mas sim no aumento da base tributável. Esta abordagem promove a ligação direta entre a despesa e atividade económica, com um controlo qualitativo e dirigido, apoiado em mecanismos específicos de fiscalização e normas anti abuso. Embora, os objetivos da justiça fiscal e combate à evasão sejam comuns aos da

TA portuguesa, os meios utilizados revelam maior aderência ao princípio da tributação sobre o rendimento real.

No caso da Irlanda, a filosofia fiscal afasta-se ainda mais da portuguesa, privilegiando a simplicidade normativa, a estabilidade legislativa e a previsibilidade como vetores centrais de competitividade. O sistema não contempla instrumentos equivalentes às TA, regulando a dedutibilidade das despesas com base em critérios objetivos de afetação à atividade económica, conforme definido na legislação nacional. A fiscalização incide sobre a substância e justificação das operações, sem recorrer a penalizações automáticas. Simultaneamente, a Irlanda adotou as diretivas europeias ATAD I e II, incorporando regras anti híbridas e medidas contra a erosão da base tributável. A sua estratégia fiscal assenta, assim, na aplicação de taxas reduzidas, num ambiente institucional estável e na promoção de conformidade voluntária, em detrimento de medidas sancionatórias acessórias.

Do ponto de vista comparado, constata-se que apenas Portugal mantém um regime sistemático e obrigatório de tributação sobre despesas empresariais, autónomo ao LT, o que o distingue substancialmente das abordagens adotadas em Espanha e na Irlanda. Esta particularidade levanta interrogações relevantes sobre a proporcionalidade e coerência do sistema fiscal português, sobretudo no atual contexto de harmonização fiscal europeia e face às melhores práticas internacionais recomendadas pela OCDE.

O capítulo seguinte abordará precisamente as implicações económicas e competitivas desta diferenciação, avaliando em que medida as TA impactam a competitividade das empresas portuguesas e se existem alternativas mais eficientes, equitativas e fiscalmente explorará precisamente as implicações económicas e competitivas desta diferença de modelo, analisando até que ponto as TA afetam a competitividade empresarial em Portugal e se existem alternativas mais eficientes, equitativas e fiscalmente neutras que possam ser consideradas no quadro de uma eventual reforma fiscal.

### **4.3 Impacto das Tributações Autónomas na Competitividade Empresarial**

#### **4.3.1 Considerações sobre Competitividade Fiscal e Metodologia dos Indicadores**

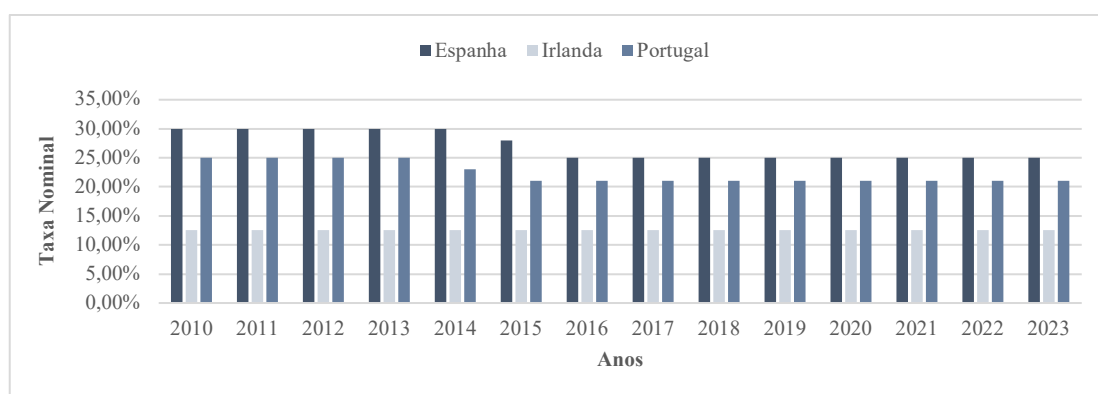
A competitividade das empresas depende de múltiplos fatores, entre os quais se destacam a taxa de imposto efetivamente suportada, a carga fiscal global, a previsibilidade normativa,

os custos de conformidade e a qualidade da governação fiscal. Ao longo desta dissertação, já se evidenciou que as TA em Portugal introduzem uma componente adicional de complexidade e agravamento do esforço fiscal, ao penalizarem certas despesas empresariais independentemente do LT.

Para avaliar de forma comparada o impacto das TA na competitividade empresarial, procedeu-se à recolha de um conjunto de indicadores quantitativos sobre Portugal, Espanha e Irlanda, nomeadamente da OCDE. A análise incide essencialmente sobre o período entre 2010 e 2023, com foco nos anos mais recentes.

### 4.3.2 Apresentação e Análise Comparativa de Indicadores

Gráfico 7- Taxa Nominal de IRC (%), 2010 - 2023

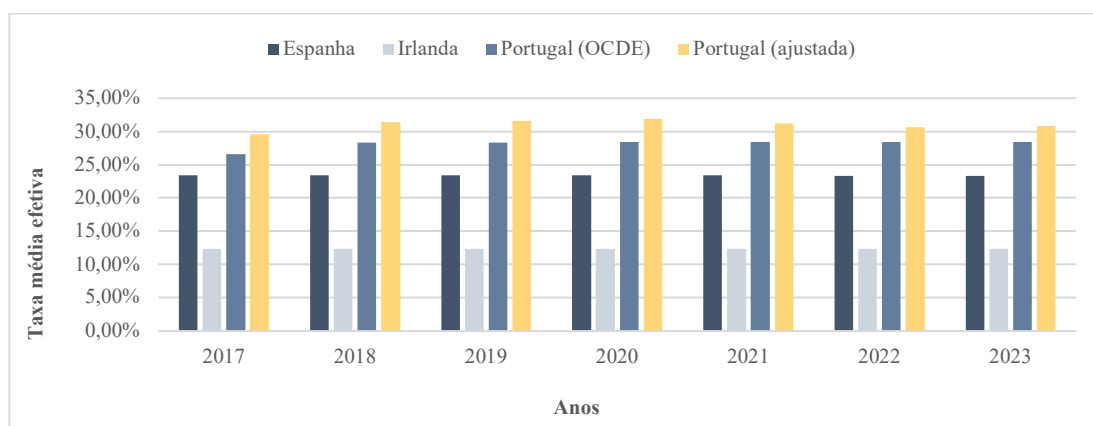


Fonte: Elaboração própria com os dados da OCDE<sup>23</sup>

O Gráfico 7 demonstra a evolução da taxa nominal de IRC nos três países. Enquanto Portugal apresenta uma taxa estável entre os 21% e 25% ao longo do período (no ano de 2010 a legislação portuguesa previa que a taxa seria de 12,5% se a MC até 12 500€ ou 25% se a MC superior a 12 500€, pelo que o que está refletido são os 25%), Espanha oscila entre 25% e 30%, e a Irlanda mantém-se inalterada nos 12,5%, reforçando a sua posição como jurisdição de baixa tributação. Esta diferença estrutural constitui um elemento essencial do modelo de atração de investimento irlandês, sendo frequentemente referida com fator de distorção na concorrência fiscal na UE.

<sup>23</sup> Disponíveis em: <https://www.oecd.org/en/data.html> - consultados em 13/06/2025.

Gráfico 8- Taxa Média Efetiva (EATR), 2017-2023



Fonte: Elaboração própria com os dados da OCDE<sup>23</sup>

No que respeita à taxa média efetiva de imposto (EATR) da OCDE, importa referir que esta é calculada com base em parâmetros macroeconómicos normalizados, de forma a garantir a comparabilidade entre países, independentemente das características específicas de cada sistema tributário (OECD, 2024). Apenas se analisou os dados a partir do ano de 2017, uma vez que eram os disponibilizados pela OCDE na data da análise.

A EATR da OCDE, aplicável ao imposto corporativo, situa Portugal em torno dos 28% em média, nos anos analisados, Espanha em 23% e Irlanda abaixo dos 12,5%.

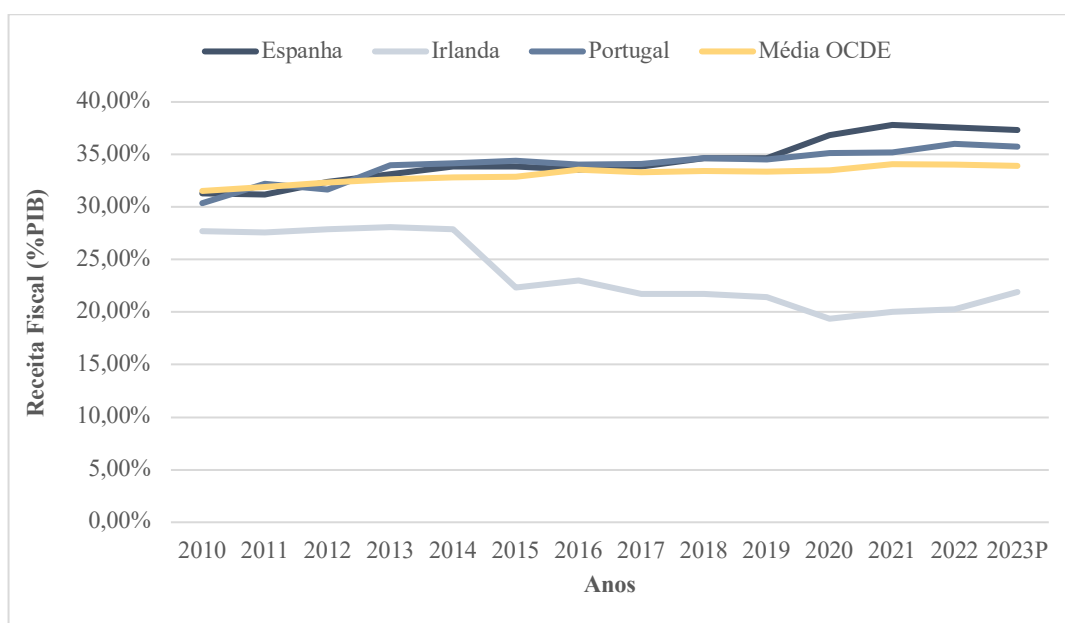
A EATR disponibilizada pela OCDE baseia-se num modelo *forward-looking* que simula um investimento rentável e considera apenas a tributação incidente sobre o lucro do mesmo. No entanto, no caso português, a existência de TA, aplicáveis a certas despesas independentemente da existência de LT, representa um encargo adicional não captado pelo modelo. Assim procedeu-se ao cálculo de uma taxa média efetiva ajustada, adicionando ao valor da EATR da OCDE o peso médio das TA sobre o total de IRC Liquidado, com o objetivo de refletir de forma mais completa a carga fiscal suportada pelas empresas. Esta abordagem, embora distinta da lógica do modelo de *Devereux e Griffith*, utilizado pela OCDE, permite uma leitura mais realista do impacto fiscal em Portugal no contexto comparado com a Espanha e Irlanda.

$$EATR \text{ ajustada} = EATR \text{ OCDE} \times \left(1 + \frac{TA}{IRC \text{ Liquidado}}\right)$$

Este cálculo é meramente uma estimativa simplificada e não substitui um modelo EATR completo. O peso das TA sobre o IRC Liquidado foi o obtido com os dados da AT anteriormente referidos e utilizados.

Aplicando o cálculo, a EATR ajustada obteve um incremento de em média 3 pontos percentuais relativamente à EATR da OCDE, porém, ainda que não se tivesse efetuado o ajuste, Portugal seria dos três países aquele que apresenta uma taxa média efetiva superior e superior à sua respetiva taxa nominal de imposto. Revelando um impacto real de outras formas de tributação, como as TA, suportadas pelas empresas. Ainda que esta metodologia seja superficial e assuma pressupostos simplificadores, permite evidenciar de forma clara o efeito acrescido das TA na fiscalidade empresarial portuguesa.

Gráfico 9- Receita Fiscal em % do PIB (2010-2023P)



Fonte: Elaboração própria com os dados da OCDE<sup>23</sup>

A receita tributária analisada é definida como as receitas arrecadadas com impostos sobre renda e lucros, contribuições, impostos sobre bens e serviços, impostos sobre pagamentos, impostos sobre propriedade entre outros. De um modo geral, é toda a receita gerada pelos governos por meio de impostos suportada por todos os agentes económicos. Quando calculada em percentagem do PIB indica a parte da produção de um país que é arrecadada pelo governo através dos impostos.

Importa ressaltar, que os dados para 2023 são provisórios e consistem numa média que é calculada aplicando a variação percentual. E ainda, este indicador não isola a receita proveniente de TA, sendo uma medida agregada da carga fiscal total. Contudo, dada a relevância estrutural das TA no sistema português, estas contribuem diretamente para o agravamento da carga fiscal expressa neste indicador.

Em 2023 (provisoriamente), os impostos arrecadados pelo governo, em Portugal, representam 36% do PIB contra 37% em Espanha e apenas 22% na Irlanda. Em 2022 Portugal registou uma proporção de 36%, Espanha 38% e Irlanda 20%.

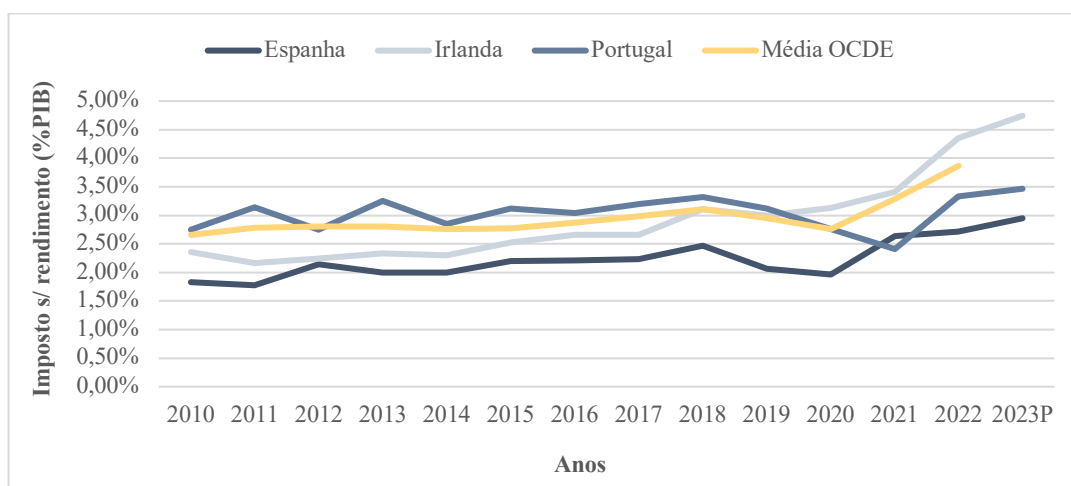
A Espanha desde os anos de 2019 e 2020 que se assume como o país, de entre os analisados, cujo governo arrecada maior proporção de impostos sobre a produção global. A Irlanda, por sua vez, é o país cujos impostos arrecadados pelo governo assumem um valor mais baixo em todo o período analisado.

Comparando com a média da OCDE, desde o ano de 2013, que, tanto Portugal como Espanha se situam acima da mesma, já a Irlanda situa-se sempre abaixo da média, representando a sua baixa carga fiscal global.

A diferença deste indicador evidencia os sistemas fiscais mais pesados e menos atrativos, cujo Estado “fica” com maior percentagem do que é produzido, o que, no caso português pode ser justificado, em parte, por medidas de tributação como as TA que contribuem para a limitação da competitividade das empresas.

Embora a carga fiscal, nomeadamente a incidente sobre o setor empresarial, constitua um fator relevante na análise da competitividade das empresas, esta não deve ser considerada de forma isolada. A competitividade empresarial resulta de um conjunto multidimensional de fatores, entre os quais se incluem estabilidade macroeconómica, custo e qualidade da mão de obra, acesso a financiamento, eficiência da administração pública, funcionamento da justiça, qualidade das infraestruturas e a segurança jurídica do sistema fiscal.

Gráfico 10- Receita de Imposto sobre o Rendimento Empresarial em % do PIB (2010-2023P)



Fonte: Elaboração própria com os dados da OCDE<sup>23</sup>

O imposto sobre o lucro das empresas (*corporate income tax*), segundo a definição da OCDE, corresponde ao imposto cobrado sobre o lucro líquido das empresas, incluindo os impostos sobre os ganhos de capital gerados no âmbito da atividade empresarial. Este indicador, expresso em percentagem do PIB, permite avaliar a intensidade fiscal aplicada ao rendimento das sociedades, independentemente das taxas nominais ou estrutura técnica de apuramento do LT de cada país.

Tal como no indicador anteriormente analisado, os dados para o ano de 2023 são provisórios, sendo resultantes de projeções baseadas nas variações percentuais observadas. Importa ainda referir que, à data da presente análise, a média da OCDE para 2023 não se encontra disponível.

Até 2019, Portugal registava uma carga fiscal sobre o lucro das empresas superior à verificada na Irlanda e em Espanha. A partir de 2020, observa-se uma inversão da tendência, com a Irlanda a ultrapassar significativamente os restantes países, situando-se acima da média da OCDE. Em contrapartida, Portugal e Espanha mantêm-se desde então abaixo dessa média.

Em 2023 (dados provisórios), os impostos sobre o lucro empresarial representaram, 3,47 % do PIB em Portugal, 2,95% em Espanha e 4,74% na Irlanda. No ano anterior (2022), os valores observados foram, 3,33% em Portugal 2,71% em Espanha e 4,35% na Irlanda.

A expressiva subida da receita irlandesa pode ser explicada, em larga medida, pela elevada concentração de lucros de grandes multinacionais ali sediadas, como a *Google*, *Intel*,

*Facebook, Apple*, que geram volumes significativos de MC. Este fenómeno amplifica a receita arrecadada com o imposto sobre o lucro empresarial, apesar da baixa taxa nominal.

Portugal, mantém uma carga fiscal sobre os lucros empresariais superior à de Espanha em todos os anos analisados, com exceção do ano de 2021, refletindo uma maior dependência do sistema fiscal nacional em relação à tributação do rendimento empresarial. Esta situação é particularmente significativa no contexto português, considerando que o montante liquidado em sede de IRC pode abranger, além da coleta apurada sobre o LT, as quantias cobradas a título de TA. Estas, embora incidentes sobre despesas específicas, são juridicamente tratadas como parte integrante do IRC, constando da Declaração Modelo 22 e sendo liquidadas juntamente com os restantes componentes do imposto. Esta configuração contribui para um esforço fiscal efetivo superior por parte das empresas, especialmente as de menor dimensão e menor capacidade de planeamento fiscal, reforçando a singularidade do modelo português face os demais países analisados.

As estatísticas da OCDE sobre o imposto sobre os lucros e ganhos de capital das empresas são agregadas por país, sem desagregação entre componentes específicas da receita. No caso português as TA embora incidam sobre despesa e não sobre lucro, são juridicamente reconhecidas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, como componentes do IRC. Com base nesta realidade normativa, presume-se que estas receitas estejam incluídas nos valores reportados pela OCDE, à semelhança de outras componentes de imposto. Contudo, na ausência de nota metodológica específica por parte da OCDE, tal inclusão não pode ser considerada uma certeza. Esta limitação deve, assim, ser tida em conta na leitura comparada dos dados, sobretudo quando se pretende aferir o real encargo fiscal empresarial dos diferentes países. Se considerássemos que a OCDE não inclui as TA, seria expectável que a proporção da receita decorrente de imposto empresarial e ganhos de capital em percentagem do PIB, em Portugal, aumentasse face o que está espelhado no Gráfico 10.

### **4.3.3 Posicionamento dos Países Comparados**

A avaliação do impacto das TA na competitividade empresarial em Portugal exige não apenas uma análise fiscal, mas também uma leitura mais ampla sobre o contexto institucional e económico em que o sistema tributário opera. A qualidade da governação, a capacidade regulatória, a competitividade global e a atratividade internacional são variáveis

determinantes para compreender se a carga fiscal efetiva e a complexidade do sistema contribuem para a promoção ou limitação da competitividade.

Neste sentido, analisam-se quatro indicadores comparáveis entre Portugal, Espanha e Irlanda, com base em fontes públicas, nomeadamente o portal Comparar para Crescer – BRP, que sistematiza vários indicadores que refletem a posição competitiva de Portugal comparando com outros países. Em colaboração com a KPMG o objetivo é a identificação de melhoria, diferenciação e crescimento para ajudar o país a ser mais próspero, equitativo e sustentável.

Tabela 2- Posição dos países nos Indicadores (2023)

País/Indicador	Eficiência Governamental	Qualidade Regulatória	Competitividade Global	Investimento Direto Estrangeiro Líquido
Espanha	51	74,5	36	2,1
Irlanda	3	96,2	2	-22,9
Portugal	43	75,5	39	3,4

Fonte: Elaboração própria com os dados do “Comparar para Crescer”<sup>24</sup>

**Eficiência Governamental:** Este ranking é componente do *World Competitiveness Ranking do International Institute for Management Development (IMD)* e reflete a perceção da eficácia da administração pública na implementação de políticas públicas. A classificação de cada país assenta em diversos indicadores que abrangem as finanças públicas, o regime fiscal, o contexto institucional, o quadro legal aplicável às empresas e a estrutura social. Em 2023, o *ranking* abrangia 65 países, a Irlanda ocupou a 3.º posição mundial, demonstrando um elevado nível de confiança institucional. Já Portugal e Espanha posicionavam-se na 43.º e 51.º posições, respetivamente.

A evolução histórica confirma uma tendência de estabilidade elevada na Irlanda e uma degradação gradual em Portugal. Este défice de eficiência governativa pode contribuir para o recurso a medidas fiscais automáticas e sancionatórias, como as TA, em detrimento de estratégias baseadas na transparência e simplicidade.

**Qualidade Regulatória:** A qualidade regulatória reflete sobre a capacidade do Estado em formular políticas sólidas e coerentes com os objetivos de desenvolvimento económico do setor privado. A classificação indica a posição do país entre todos os países abrangidos pelo indicador agregado (0 é a posição mais baixa e 100 a mais elevada). Em 2023, a Irlanda registou 96,2 pontos, mantendo uma liderança constante, Portugal e Espanha apresentaram

<sup>24</sup> Disponíveis em: <https://compararparacrescer.abrp.pt/pt/> - consultados em 14-06-2025.

valores mais baixos - 75,5 e 74,5, respetivamente – refletindo fragilidades regulatórias que, em conjunto com a carga fiscal efetiva, podem comprometer o ambiente de negócios.

**Competitividade Global:** A posição relativa dos países no *ranking* (65 países) procura medir a capacidade dos países para a criação sustentada de valor, além de indicadores tradicionais como o PIB ou a produtividade. A avaliação incorpora igualmente dimensões políticas, sociais e culturais, sendo considerados 366 critérios, dos quais 164 são dados estatísticos, permitindo aferir o desempenho económico, a eficácia governativa, a eficiência empresarial e a qualidade das infraestruturas. Em 2023, a Irlanda posicionava-se na 2.º posição, enquanto a Espanha se situava na 36.º posição e Portugal na 39.º.

A tendência histórica mostra que, apesar da estabilidade nas posições médias de Portugal e Espanha, a Irlanda tem reforçado sistematicamente a sua posição, o que coincide com a sua política fiscal competitiva, ausência de tributações acessórias e estabilidade normativa.

**Investimento Direto Estrangeiro Líquido (% PIB):** O nível de Investimento Direto Estrangeiro Líquido representa o montante das novas entradas de investimento feitas por investidores estrangeiros, subtraindo-se os valores relativos aos desinvestimentos efetuados. Este indicador expressa-se como uma percentagem do PIB.

Apesar da sua atratividade fiscal, a Irlanda registou uma pontuação de -22,9, em 2023, refletindo movimentos financeiros específicos de grandes multinacionais e repatriação de lucros. Portugal, por contraste, apresentou 3,4, um dos valores mais elevados dos últimos anos, Espanha registou 2,1%.

Este indicador deve ser interpretado com cautela, pois está sujeito a oscilações conjunturais e efeitos contabilísticos. No entanto, demonstra que Portugal continua a captar investimento internacional, embora não esteja claramente associado a uma política fiscal competitiva, mas sim a fatores geoestratégicos e laborais.

A leitura cruzada destes quatro indicadores apresentados permite concluir que Portugal se posiciona abaixo da Irlanda em todos os parâmetros institucionais (excecionalmente o investimento direto estrangeiro líquido), o que, aliado à manutenção de um regime de TA estruturalmente penalizador, reforça a ideia de que a competitividade fiscal portuguesa está condicionada por fatores internos de governação, regulação e confiança institucional. As TA, longe de serem um simples instrumento de arrecadação de receita, revelam-se um

reflexo de um modelo fiscal orientado para o controlo e desincentivo, em detrimento se uma lógica promissora de neutralidade, simplicidade e previsibilidade.

#### **4.3.4 Considerações Finais**

A análise realizada permite concluir que as TA, tal como configuradas no sistema fiscal português, exercem uma influência negativa e estrutural sobre a competitividade empresarial, em especial, quando analisadas em contexto comparado com jurisdições com modelos fiscais mais orientados para a neutralidade, como Espanha e Irlanda.

Do ponto de vista teórico, as TA foram concebidas como instrumento de correção comportamental de combate à evasão fiscal, penalizando despesas consideradas excessivas ou suscetíveis de serem usadas como forma de esvaziamento da base tributável. Contudo, tal como evidenciado ao longo deste estudo, a sua evolução prática transformou-se num mecanismo de arrecadação fiscal permanente, com impacto direto no esforço fiscal das empresas, independentemente da sua rentabilidade.

Os dados empíricos recolhidos indicam que, em diversos anos do período analisado, as TA representaram valores superiores a 15% do IRC Liquidado, e em média 12,72%, desde 2010 a 2023, o que comprova a sua relevância. Ao mesmo tempo, a aplicação automática e generalizada destas tributações, com agravamentos em situação de prejuízo fiscal, acentua o seu carácter punitivo e compromete os princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, uma vez que sujeitos passivos em dificuldades financeiras veem o seu encargo fiscal agravado, mesmo sem gerar LT.

A este efeito direto soma-se um impacto indireto ao nível da previsibilidade e da confiança no sistema fiscal. A existência de múltiplas categorias de despesas sujeitas a TA, com taxas e agravamentos diferenciados, contribui para a complexidade normativa, potenciando custos de conformidade elevados, situações de litigância e planeamento fiscal defensivo. Esta perceção é reforçada por estudos como os de Gigante et al. (2022), concluíram o seu estudo referindo que as TA contribuem para a complexidade do sistema fiscal que estão em constante litígio entre a AT e as empresas, referindo também que a maioria dos Contabilistas Certificados concorda que as TA mudam frequentemente, aumentando o grau de dificuldade e interpretação da lei, aumentando a exigência do trabalho na preparação da informação. Ferreira De Sousa (2018) refere que as TA têm um objetivo

primordial de desincentivar o planeamento fiscal abusivo, mas atualmente resultam num verdadeiro imposto sobre despesa capaz de arrecadar receita fiscal para o Estado português. Por fim, também Dinis et al. (2023) referem o número de conflitos existentes entre os sujeitos passivos e a AT, relacionados às TA, referindo que estas apresentam uma complexidade desnecessária, podendo o processo de elaboração de legislação ser aprimorado no sentido de esclarecer os princípios subjacentes.

Do ponto de vista internacional, a comparação com Espanha e Irlanda evidencia abordagens alternativas, mais integradas na lógica do apuramento do LT, em que as penalizações sobre despesas não justificadas se traduzem na sua não dedutibilidade, mas sem criação de tributações paralelas. Em ambos os casos, a conformidade fiscal assenta numa fiscalização seletiva, com recurso a regras anti abuso e mecanismos de justificação substancial, promovendo uma responsabilidade acrescida do contribuinte sem comprometer a competitividade do sistema.

Em suma, as TA em Portugal, embora eficazes na arrecadação fiscal e no combate a práticas abusivas, produzem efeitos negativos significativos sobre a competitividade, distorcendo o ambiente de negócios, agravando a carga fiscal em situações de fragilidade económica e dificultando o alinhamento com as boas práticas internacionais. Esta constatação impõe a necessidade de uma reflexão crítica sobre a manutenção e reformulação do regime, à luz dos princípios de proporcionalidade, simplicidade e justiça fiscal.

#### **4.4 Discussão dos Resultados**

A presente investigação teve como ponto de partida a constatação de que Portugal adota um regime de TA praticamente singular no contexto da UE, tanto pela sua extensão como pela sua estrutura normativa. Neste enquadramento, foram formuladas três hipóteses de investigação, orientadas por duas questões estruturantes: (i) será Portugal um caso isolado na aplicação de TA em sede de IRC? e (ii) qual o impacto destas tributações na arrecadação fiscal e na competitividade do sistema económico nacional?

A análise desenvolvida nos capítulos anteriores permite validar as três hipóteses formuladas, com base em evidência empírica e interpretação normativa comparada.

No que respeita à **H1**, a comparação entre os regimes fiscais de Portugal, Espanha e Irlanda confirma a singularidade do modelo português entre estes países. Nenhum deles

aplica um regime autónomo de TA sobre despesas empresariais com as mesmas características de obrigatoriedade, tipificação legal extensiva e agravamento em caso de prejuízo fiscal. Em Espanha, o controlo fiscal realiza-se predominantemente por via da não dedutibilidade de despesas consideradas injustificadas, previstas no artigo 15.º da *Ley 27/2014*, integradas diretamente no apuramento da MC. Na Irlanda a admissibilidade de dedução obedece a critérios legais qualitativos, consagrados no *Section 81* do *Taxes Consolidation Act 1997*, centrados na ligação da despesa à atividade económica. Em ambos os casos, o controlo de despesa é exercido sem incidir TA adicional. Portugal, ao adotar um regime específico e automático, com taxas fixas e agravamentos, distingue-se por manter um mecanismo sancionatório de aplicação generalizada e cumulativa, sem paralelo nos sistemas estudados.

Quanto à **H2**, a análises dos dados extraídos dos Dossiers Estatísticos do IRC demonstram que, em diversos anos, as TA representaram mais de 15% do total de IRC Liquidado. Esta proporção revela que o mecanismo deixou de ter uma função meramente dissuasora ou residual, passando a constituir uma componente estrutural da política fiscal, como já apontado por autores como Ferreira De Sousa (2018) ou Rodrigues & Campina (2024). A evolução normativa e o alargamento progressivo das tipologias sujeitas a TA corroboram esta transformação funcional.

A **H3**, por sua vez, encontra validação na análise dos indicadores de competitividade fiscal, carga fiscal sobre as empresas e atratividade externa. A taxa média efetiva de imposto (EATR), divulgada pela OCDE, tem-se mantido em Portugal sistematicamente acima dos 27%, apesar da taxa nominal se situar em 20% atualmente, sugerindo a presença de fatores agravantes da carga fiscal – entre as quais incluem as TA. Em contraste, a Irlanda apresenta uma EATR inferior à taxa nominal de 12,5%, refletindo a eficácia dos benefícios fiscais e enquadramento favorável às empresas multinacionais. Espanha posiciona-se num patamar intermédio, com uma EATR inferior à sua taxa nominal de 25%.

A análise da Receita proveniente de imposto empresarial em percentagem do PIB mostra que Portugal mantém uma contribuição significativa, embora inferior à da Irlanda, que regista valores superiores devido à elevada concentração de LT. Já os dados sobre carga fiscal total revelam que Portugal apresenta um esforço fiscal acima da média da OCDE, o que pode impactar negativamente a sua atratividade empresarial. Acrescem a estes fatores os resultados de indicadores/*rankings* como a eficiência governativa, qualidade regulatória

e competitividade global, onde Portugal se posiciona praticamente a par com Espanha e ambos abaixo da Irlanda e ainda a baixa atratividade para o IDE, em Portugal, revelando fragilidades institucionais que, em conjugação com uma estrutura fiscal onerosa e complexa pode limitar a competitividade no contexto europeu. Esta correlação não permite afirmar uma relação causal direta, mas sugere que o modelo fiscal adotado pode estar a construir um fator inibidor de atratividade fiscal, especialmente para empresas de menor dimensão ou com rentabilidades mais voláteis.

Neste contexto, a tabela síntese apresentada seguidamente condensa os principais resultados obtidos, permitindo uma leitura integrada dos modelos fiscais analisados.

*Tabela 3- Síntese da Comparação dos Regimes Fiscais de Portugal, Espanha e Irlanda no Tratamento de Despesas Empresariais*

<b>Crítério de Análise</b>	<b>Portugal</b>	<b>Espanha</b>	<b>Irlanda</b>
<b>Existência de TA</b>	Sim – obrigatoriedade, taxas fixas e sucessivos agravamentos	Não –limitação à dedutibilidade de despesas	Não – despesas dedutíveis conforme ligação à atividade económica
<b>Peso das TA no IRC</b>	Elevado – superior a 10-15% em vários anos	Inexistente	Inexistente
<b>Liquidado</b>			
<b>Tipo de controlo sobre despesas</b>	Tributação automática sobre a despesa	Controlo integrado via normas de dedutibilidade	Controlo qualitativo baseado na substância económica
<b>Simplicidade e Estabilidade Normativa</b>	Baixa – alterações frequentes e elevada complexidade	Moderada – regras relativamente estáveis	Elevada – sistema estável e com poucas exceções
<b>Impacto na Competitividade Fiscal</b>	Negativo – penalização adicional em prejuízo e moderada carga fiscal	Neutro – penalização indireta via apuramento de LT	Positivo – sistema previsível e atrativo para investimento
<b>Alinhamento com Práticas da OCDE/UE</b>	Adoção da ATAD I e II e do Pilar 2		

Fonte: Elaboração própria com base em dados da AT, legislação nacional e internacional, e documentos da OCDE

A discussão dos resultados evidencia que o modelo português de TA, embora eficaz do ponto de vista da arrecadação fiscal, apresenta vulnerabilidades importantes em termos de simplicidade, coerência normativa e impacto sobre a competitividade fiscal. A manutenção deste regime como elemento estrutural do sistema de IRC, num contexto europeu de crescente harmonização e procura por justiça fiscal, impõe uma reflexão crítica sobre a sua adequação futura. As conclusões e recomendações que se seguem visam justamente contribuir para esse debate.

#### **4.5 Limitações da Investigação**

Apesar do esforço metodológico e da análise crítica empreendida ao longo desta dissertação importa reconhecer algumas limitações que condicionam, a extensão e profundidade dos resultados obtidos, as quais, contudo, não comprometem a validade das conclusões, mas antes delimitam o seu alcance.

Em primeiro lugar, destaca-se a limitação inerente à natureza dos dados estatísticos utilizados, uma vez que os dados extraídos do Portal das Finanças correspondem às declarações Modelo 22 entregues voluntariamente pelas empresas, que não contemplam a receita de IRC decorrente de liquidações officiosas, correções fiscais no âmbito de inspeção tributária e retenções na fonte a título definitivo. Assim, os valores analisados constituem uma aproximação conservadora da realidade tributária. Os dados estatísticos disponíveis pela AT, dizem respeito ao ano fiscal de 2023, dado que, à data da investigação, ainda decorria o prazo de entrega das declarações Modelo 22 relativas a 2024.

Em segundo lugar, a análise comparativa internacional, centrou-se em dois países - Espanha e Irlanda - selecionados com base em critérios metodológicos e de contextualização económica, o que implicou uma delimitação geográfica que, embora justificada, restringe a extrapolação dos resultados ao universo da UE. Além disso, a comparação baseou-se em fontes legislativas e institucionais de acesso público, podendo existir diferenças interpretativas ou lacunas de atualização normativa.

Em terceiro lugar, a ausência de mecanismos equivalentes às TA nos países analisados impôs uma abordagem qualitativa sobre regimes alternativos de controlo fiscal, como a limitação à dedutibilidade de despesas. Tal circunstância limitou a aplicação de métricas diretamente comparáveis, conduzindo a uma análise mais descritiva e interpretativa do que

estatisticamente contrastável. Por esta razão, optou-se por não recorrer a técnicas econométricas, mantendo uma abordagem acessível e rigorosa, adequada ao âmbito da dissertação.

Adicionalmente, importa referir que, embora tenham sido utilizados indicadores internacionais para enriquecer a análise da competitividade e a atratividade fiscal, os dados disponíveis não permitem isolar o efeito específico das TA no desempenho económico das empresas, sendo os seus impactos deduzidos a partir da estrutura e evolução do sistema fiscal português.



## 5 Conclusões Finais

O presente estudo teve como objetivo principal avaliar o regime das TA em sede de IRC no sistema fiscal português, através de uma análise mista - quantitativa e qualitativa - e de uma comparação internacional com Espanha e Irlanda, visando aferir o impacto das TA na receita fiscal e na competitividade fiscal das empresas.

A análise empírica revelou que as TA têm vindo a assumir, ao longo do tempo, um papel cada vez mais relevante na estrutura fiscal portuguesa, deixando de ser um instrumento de correção comportamental e tornando-se um mecanismo estrutural de arrecadação, com impacto significativo no IRC Liquidado, evidenciando a sua importância orçamental.

A análise comparativa dos sistemas fiscais de Espanha e Irlanda evidencia a especificidade do modelo português: enquanto os referidos países recorrem a mecanismos integrados de limitação à dedutibilidade fiscal ou a critérios qualitativos para afetação de despesas, Portugal adota um regime autónomo, que incide obrigatoriamente sobre determinadas despesas empresariais. Este regime caracteriza-se por taxas legais previstas na lei, com agravamentos adicionais nos casos de apuramento de prejuízo fiscal. Tal configuração suscita sérias reservas quanto à sua proporcionalidade, neutralidade e coerência.

Adicionalmente, a avaliação do impacto das Tributações Autónomas na competitividade empresarial, em conjugação com indicadores/*rankings* - como o investimento direto estrangeiro líquido e os índices de competitividade global -, sugere que Portugal ocupa uma posição relativamente desfavorável. Esta constatação pode indicar que a existência de mecanismos como as TA constitui um fator dissuasor do investimento e da atratividade fiscal, sobretudo num contexto de economia globalizada e concorrência tributária entre os Estados.

Em síntese, conclui-se que o regime atualmente vigente das TA justifica uma reavaliação crítica, não apenas em virtude da sua complexidade e rigidez normativa, mas também pelos efeitos que induz sobre a gestão fiscal das empresas. A adoção de soluções alternativas, mais proporcionais, eficientes e alinhadas com as melhores práticas internacionais, revela-se desejável e necessária à luz dos objetivos de equidade e competitividade fiscal.

## **5.1 Recomendações ao Sistema Fiscal Português**

Com base nos resultados obtidos, propõe-se as seguintes recomendações, com vista à melhoria do enquadramento fiscal das TA e à promoção de um sistema mais justo, competitivo e eficaz: Revisão das taxas de TA com base no princípio da proporcionalidade, eliminando agravamentos automáticos em caso de prejuízo fiscal, de forma a evitar a penalização injusta de empresas em dificuldades; Redefinição das categorias sujeitas a TA, excluindo encargos que apresentem ligação clara à atividade económica da empresa, mediante critérios objetivos e documentação justificativa; Conversão das TA num regime de apenas não dedutibilidade casuística, integrado no apuramento do LT, alinhando com os modelos de Espanha e outros Estados-Membros, reduzindo a complexidade declarativa; Introdução de cláusulas de exclusão ou ajustamento temporal, evitando a aplicação das TA a situações de excecionalidade como *start-ups* ou reestruturações empresariais com perdas temporárias; Melhoria da transparência fiscal quanto ao impacto das TA, com divulgação anual autónoma dos valores arrecadadas e dos efeitos práticos por setor de atividade.

Estas medidas visam reforçar a equidade e neutralidade do sistema fiscal português, promovendo simultaneamente a simplificação, segurança jurídica e atratividade para o investimento.

## **5.2 Sugestões para Investigações Futuras**

A presente dissertação abre espaço para diversas linhas de investigação futuras, nomeadamente: alargamento do estudo comparativo a outros países, que mesmo não adotando TA, aplicam restrições à dedutibilidade fiscal com efeitos semelhantes; Análise empírica da litigância associada às TA em Portugal, incluindo o impacto jurisprudencial da sua aplicação e eventuais decisões do Tribunal Constitucional; Avaliação microeconómica do impacto das TA sobre as PME; Perceção dos gestores e revisores oficiais de contas sobre o regime de TA, por via de inquéritos ou entrevistas, contribuindo para uma realidade qualitativa mais próxima da realidade empresarial; Simulações de impacto orçamental de uma eventual substituição das TA por outro regime, como por exemplo apenas a não dedutibilidade, estimando ganhos ou perdas de receita fiscal e efeitos na competitividade.

Estas abordagens permitiriam complementar os resultados obtidos nesta investigação e contribuir para o debate académico e legislativo sobre a reforma do sistema de tributação empresarial em Portugal.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>
- Andrejovská, A., & Puliková, V. (2018). Tax revenues in the context of economic determinants. *Montenegrin Journal of Economics*, 14(1), 133–141. <https://doi.org/10.14254/1800-5845/2018.14-1.10>
- Berle, A. A. (2012). Accounting and the law. In *Accounting, Economics and Law* (Vol. 2, Issue 1). De Gruyter. <https://doi.org/10.1515/2152-2820.1056>
- Dainow, J. (1966). The Civil Law and the Common Law: Some Points of Comparison. In *Source: The American Journal of Comparative Law* (Vol. 15, Issue 3). <https://about.jstor.org/terms>
- d’Albuquerque, M. (2022). *A DIRETIVA ANTIELISÃO FISCAL: DO REGIME ANTI-HÍBRIDOS EM ESPECIAL* (N.º 1 / 2022). [www.cideeff.pt](http://www.cideeff.pt)
- Devereux, M. P., & Birch Sørensen, P. (2006). *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reforms*. <http://www.econ.ku.dk/epru/>
- Devereux, M. P., & Fuest, C. (2010). Corporate income tax coordination in the European Union. *Transfer: European Review of Labour and Research*, 16(1), 23–28. <https://doi.org/10.1177/1024258909357699>
- Dinis, A., & Lopes, C. (2015). *O papel das tributações autónomas no regime fiscal das sociedades em Portugal: breves reflexões* (I. P. de I. à N. P. Escola Superior de Gestão, Ed.). <https://www.researchgate.net/publication/317401153>
- Dinis, A., Lopes, C., & Martins, A. (2016). A Tributação Autónoma em Portugal: Um caso especial de tributação das sociedades? In I. P. de I. à N. Escola Superior de Gestão (Ed.), *XXVI Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica - Competitividade das Regiões Transfronteiriças*, 3-6 fevereiro.
- Dinis, A., Martins, A., & Lopes, C. (2023). The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal Empirical evidence of the Portuguese chartered accountants’ perceptions of corporate taxation. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 13(4), 501–538. <https://doi.org/10.1515/acl-2019-0023>

- Dinis, A., Martins, A., & Lopes, C. M. (2017). A special feature of corporate income taxation in Portugal: the autonomous taxation of expenses. *International Journal of Law and Management*, 59(4), 489–503. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-01-2016-0004>
- Faisal, M., Utama, S., Sari, D., & Rosid, A. (2023). Languages and conforming tax avoidance: The roles of corruption and public governance. *Cogent Business and Management*, 10(3). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2254017>
- Ferreira De Sousa, C. (2018). *Tributações Autónomas*. Católica Porto Business School.
- Furman, J. (2018). *The Concept of Neutrality in Tax Policy*. [https://www.hamiltonproject.org/assets/legacy/files/downloads\\_and\\_links/The\\_Concept\\_of\\_Neutrality\\_in\\_Tax\\_Policy\\_Transcript.pdf](https://www.hamiltonproject.org/assets/legacy/files/downloads_and_links/The_Concept_of_Neutrality_in_Tax_Policy_Transcript.pdf)
- Geringer, S. (2022). Differing abuse concepts in double tax conventions: At what level and to what extent can equality be realized? *Nordic Journal on Law and Society*, 5(01). <https://doi.org/10.36368/njolas.v5i01.195>
- Gigante, R., Arromba Dinis, A., & Pereira, L. (2022). Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal. *Revista Juridica Portucalense*, 32, 228–253. [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(32\)2022.ic-10](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(32)2022.ic-10)
- Hines, J. R. (2023). *Evaluating tax harmonization* (No.w31900, National Bureau of Economic Research).
- Jesus, F., Amorim, J., & Cepeda, C. (2024). Corporate Income Taxation Dynamics: A Comparative Analysis of Portugal, Germany, Belgium, The Netherlands, and Luxembourg. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(6). <https://doi.org/10.3390/jrfm17060251>
- Keuschnigg, C., Loretz, S., & Winner, H. (2014). *Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey* (Working Papers in Economics and Finance, No. 2014-04, University of Salzburg, Department of Social Sciences and Economics, Salzburg).
- Khaltar, O. (2024). Tax evasion and governance quality: The moderating role of adopting open government. *International Review of Administrative Sciences*, 90(1), 276–294. <https://doi.org/10.1177/00208523231197317>
- Marques, R. (2022). *Tributações autónomas em sede de IRC: uma sinopse pela lei e jurisprudência* (Nº 5 / 2022). [www.cideeff.pt](http://www.cideeff.pt)

- Marques, S. M. M. B. (2017). *Tributação Autónoma - Uma dupla natureza de imposto?* Business & Economics School.
- Martins, A. (2015). The Portuguese corporate tax reform and international trends: An assessment. *International Journal of Law and Management*, 57(4), 281–299. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2014-0019>
- Martins, A., Dinis, A., & Lopes, C. (2018). Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 537–551. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2017-0050>
- Martins, H., & Careira, F. (2025). *Notas Previas Dossier Estatístico de IRC 2021-2023*.
- Moura, J. C. (2018). *O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês*.
- OCDE. (2013). *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>
- OECD. (2024). *Corporate Tax Statistics 2024*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en>
- Ortega-Gil, M., Pinto, F., Cabezas Ares, A., & Rodríguez-Iglesias, I. (2024). Corporate taxation in Spain: analyzing efficiency and revenue potential. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11(1). <https://doi.org/10.1057/s41599-024-03528-x>
- Osterloh, S., & Heinemann, F. (2013). The political economy of corporate tax harmonization - Why do European politicians (dis)like minimum tax rates? *European Journal of Political Economy*, 29, 18–37. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2012.09.002>
- Pereira, M. M. F. (2018). *As Tributaçãoes Autónomas em IRC: Portugal e União Europeia*. Católica Porto Business School.
- Pickhardt, M., & Prinz, A. (2014). Behavioral dynamics of tax evasion - A survey. In *Journal of Economic Psychology* (Vol. 40, pp. 1–19). <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.08.006>
- PwC. (2025). *Worldwide Tax Summaries Online*. <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/taxes-on-corporate-income>

- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150–169. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.005>
- Rodrigues, C., & Campina, A. (2024). Anti-tax evasion rules and the Autonomous Taxation of companies in Portugal. *Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues*, 14(1), 1–11. <https://doi.org/10.18844/gjbem.v13i1.9343>
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069–1075. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.12.590>
- Sousa, D. P. (2022). As Tributações Autónomas e a dupla tributação das empresas. Breve reflexão sobre as incoerências do sistema fiscal português. *ULP Law Review, Special Issue*, 59–69. <https://doi.org/10.46294/ulplr-rdulp.siv1a5>
- Taing, H. B., & Chang, Y. (2021). Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior. *International Journal of Public Administration*, 44(1), 62–73. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1728313>

### **Livros:**

- Morais, R. D. (2009). Apontamentos ao IRC. Leya.
- Nabais, J. C. (2015). Introdução ao Direito Fiscal das Empresas-2. a Edição. Leya.
- Sanches, S. (2007). Manual de Direito Fiscal (3ª Edição ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

## Legislação:

Código Imposto sobre Rendimento Coletivo (CIRC)

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx)

*Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*

<https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

*Taxes Consolidation Act, 1997*

<https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html?q=Taxes+Consolidation+Act&years=1997>

Decreto-Lei n.º 45103 do Ministério das Finanças (1963). Diário da República: I série, n.º 153. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1963/07/15300/08450867.pdf>

Decreto-Lei n.º 375/74 do Ministério das Finanças (1974). Diário da República: I série, n.º 193. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1974/08/19301/00010014.pdf>

Decreto-Lei n.º 235-F/83 do Ministério das Finanças e do Plano (1983). Diário da República: I série, n.º 126. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1983/06/12602/00390039.pdf>

Decreto-Lei n.º 167/86 do Ministério das Finanças (1986). Diário da República: I série, n.º 145. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1986/06/14500/15211521.pdf>

Decreto-Lei n.º 119-A/83 do Ministério das Finanças e do Plano (1983). Diário da República: I série, n.º 48. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1983/02/04802/00070049.pdf>

Decreto-Lei n.º 442-C/88 do Ministério das Finanças (1988). Diário da República: I série, n.º 277. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1988/11/27703/00740081.pdf>

Decreto-Lei n.º 192/90 do Ministério das Finanças (1990). Diário da República: I série, n.º 133. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1990/06/13300/25172519.pdf>

Decreto-Lei n.º 198/2001 do Ministério das Finanças (2001). Diário da República: I série-A, n.º 152. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2001/07/152a00/39234013.pdf>

Decreto-Lei n.º 192/2005 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (2005). Diário da República: I série-A, n.º 213. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2005/11/213a00/63676370.pdf>

Lei n.º 2/88 da Assembleia da República (1988). Diário da República: I série, n.º 21. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1988/01/02101/00030270.pdf>

Lei n.º 9/86 da Assembleia da República (1986). Diário da República: I série, n.º 99. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1986/04/09902/00470401.pdf>

Lei n.º 39-B/94 da Assembleia da República (1994). Diário da República: I série-A, n.º 298. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1994/12/298a02/01520446.pdf>

Lei n.º 52-C/96 da Assembleia da República (1996). Diário da República: I série-A, n.º 299. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1996/12/299a03/02040557.pdf>

Lei n.º 87-B/98 da Assembleia da República (1998). Diário da República: I série-A, n.º 301. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/1998/12/301a05/01440573.pdf>

Lei n.º 3-B/2000 da Assembleia da República (2000). Diário da República: I série-A, n.º 80. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2000/04/080a02/01020631.pdf>

Lei n.º 30-G/2000 da Assembleia da República (2000). Diário da República: I série-A, n.º 299. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2000/12/299a03/06530693.pdf>

Lei n.º 109-B/2001 da Assembleia da República (2001). Diário da República: I série-A, n.º 298. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2001/12/298a02/02800781.pdf>

Lei n.º 55-B/2004 da Assembleia da República (2004). Diário da República: I série-A, n.º 304. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2004/12/304a02/01620493.pdf>

Lei n.º 64/2008 da Assembleia da República (2008). Diário da República: I série, n.º 236. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2008/12/23600/0865308655.pdf>

Lei n.º 100/2009 da Assembleia da República (2009). Diário da República: I série, n.º 173. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2009/09/17300/0600006001.pdf>

Lei n.º 3-B/2010 da Assembleia da República (2010). Diário da República: I série, n.º 82. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2010/04/08201/0006600384.pdf>

Lei n.º 2/2014 da Assembleia da República (2014). Diário da República: I série, n.º 11. <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2014/01/01100/0025300346.pdf>

Lei n.º 82-C/2014 da Assembleia da República (2014). Diário da República: I série, n.º 252.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2014/12/25202/0031400320.pdf>

Lei n.º 82-D/2014 da Assembleia da República (2014). Diário da República: I série, n.º 252.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2014/12/25202/0032000338.pdf>

Lei n.º 7-A/2016 da Assembleia da República (2016). Diário da República: I série, n.º 62.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2016/03/06201/0000200244.pdf>

Lei n.º 45-A/2024 da Assembleia da República (2024). Diário da República: Série I, n.º 253.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2024/12/25301/0000200310.pdf>

Lei n.º 41/2024 da Assembleia da República (2024). Diário da República: Série I, n.º 217.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2024/11/21700/0000200075.pdf>

Lei n.º 82/2023 da Assembleia da República (2023). Diário da República: Série I, n.º 250.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2023/12/25000/0000200322.pdf>

Lei n.º 24-D/2022 da Assembleia da República (2022). Diário da República: Série I, n.º 251/2022. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2022-205695052>

Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro da Assembleia da República (2023). Diário da República: Série I, n.º 250/2023. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2023-836109751>

Portaria n.º 150/2004 do Ministério das Finanças (2004). Diário da República: I série, n.º 37.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2004/02/037b00/08600860.pdf>

Portaria n.º 467/2010 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010). Diário da República: I série, n.º 130.  
<https://files.diariodarepublica.pt/1s/2010/07/13000/0247602477.pdf>

## **Jurisprudência<sup>25</sup>:**

Decisão Arbitral CAAD, 10 de abril de 2018, Processo N.º 511/2017 – T

Decisão Arbitral CAAD, 3 de março de 2014, Processo N.º 187/2013 – T

Decisão Arbitral CAAD, 16 de janeiro de 2017, Processo N.º 198/2016 – T

Decisão Arbitral CAAD, 24 de fevereiro de 2014, Processo N.º 209/2013-T

---

<sup>25</sup> Os acórdãos referidos encontram-se disponíveis em: <http://www.caad.org.pt/>.