

Direcção de Serviços do IRC

Tributação efectiva de lucros distribuídos

Código do IRC

Artigo 51.º, n.º 10

CIRCULAR Nº 24/2011

A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, (Lei do Orçamento do Estado para 2011) alterou substancialmente o regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos. Com efeito, foi alterado o n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, cuja aplicação passou a estar subordinada à detenção de uma participação correspondente a, pelo menos, 10% do capital da sociedade, eliminando-se a possibilidade de beneficiar do regime participações com custo de aquisição não inferior a € 20.000.000, e eliminou-se ainda a parte final do n.º 10 deste artigo que previa uma excepção à exigência de tributação efectiva quando a entidade beneficiária fosse uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS). Simultaneamente, foi revogado o n.º 1 do artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o qual permitia às SGPS beneficiar daquele regime sem dependência de requisitos quanto à percentagem ou ao valor da participação.

A alteração do n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC suscitou dúvidas quanto à interpretação do requisito de “tributação efectiva”, pelo que se procede à clarificação

Razão das instruções

do sentido e do alcance deste requisito.

Assim, por Despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 28 de Outubro de 2011, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. Em consonância com o objectivo do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, o qual visa prevenir situações de dupla tributação de um mesmo rendimento, o requisito da “*tributação efectiva*” previsto no n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC deve ser interpretado no sentido de exigir que os rendimentos provenham de lucros que tenham suportado IRC, ou outro imposto sobre os lucros idêntico ou análogo, e que dele não se encontrem excluídos nem isentos.
2. Para efeitos do cumprimento deste requisito, a tributação poderá ser verificada na esfera da entidade que os distribui ou, anteriormente, na esfera de uma subafiliada. Com efeito, o requisito previsto no n.º 10 do artigo 51.º não exclui os casos em que para a formação dos lucros apurados pela sociedade distribuidora contribuíram lucros distribuídos pelas suas subafiliadas e anteriormente tributadas na esfera destas. E, por outro lado, exigir que essa tributação ocorra necessariamente na esfera da sociedade que distribui os lucros seria, ainda, contrário ao regime comunitário previsto na Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990. Nos termos gerais, o ónus da prova da verificação do requisito de “*tributação efectiva*” recai sobre a entidade que procede à dedução a título de

**Conceito de
tributação efectiva**

**Relevância da
tributação na esfera
de entidades
subafiliadas**

eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos prevista no artigo 51.º do Código do IRC.

3. O requisito de “tributação efectiva” deve considerar-se verificado quando a sociedade que gerou os lucros distribuídos não beneficie de isenção e tais lucros tenham origem em rendimentos que não beneficiem de qualquer isenção nem ocorra, em resultado da legislação fiscal aplicável, a respectiva desconsideração em definitivo para efeitos de apuramento do imposto a pagar.
4. Assim, considera-se que não foram sujeitos a tributação efectiva, designadamente os rendimentos que provenham de lucros que tenham origem exclusivamente em mais-valias que tenham beneficiado da isenção consagrada no n.º 2 do artigo 32.º do EBF, não podendo, portanto, tais lucros distribuídos por uma SGPS beneficiar da dedução prevista no n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRC.
5. Os lucros consideram-se efectivamente tributados quando não exista encargo de imposto em resultado, por exemplo, da dedução de prejuízos fiscais, de deduções à colecta, ou, ainda, de diferenças de carácter temporário entre o lucro tributável e o resultado líquido contabilístico, uma vez que esses lucros provêm de rendimentos que são integrados no lucro tributável.
6. Na aferição do cumprimento deste requisito deve ser tido em conta o imposto devido a final, não sendo relevantes os montantes suportados a título de

**Lucros sujeitos a
tributação efectiva**

**Aplicação do
requisito a mais-
valias isentas de
SGPS**

**Prejuízos fiscais,
deduções à colecta
e diferenças
temporárias**

retenções ou pagamentos com a natureza de pagamento por conta, incluindo o pagamento especial por conta, nem, bem assim, as importâncias correspondentes às tributações autónomas. Com efeito, estes pagamentos e tributações autónomas não resultam da tributação do rendimento distribuído, pelo que, nesta medida, os lucros não são tidos como sujeitos a tributação efectiva.

7. Caso a sociedade que distribui os lucros esteja abrangida pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, o imposto liquidado pela sociedade dominante deve ser tido como suportado pelo conjunto das sociedades que integram o grupo de sociedades, e os lucros de cada sociedade que tenha contribuído para a formação do lucro tributável do grupo devem ser considerados como tendo sido sujeitos a tributação efectiva.

8. O cumprimento do requisito deve ser verificado atendendo à tributação sobre o lucro objecto de distribuição no período de tributação em que este lucro foi obtido. Caso a deliberação de distribuição dos lucros não especifique qual o período de tributação a que o mesmo se reporta, este período deve ser determinado através de um método numa base sistemática, por exemplo, através da aplicação do critério “*First In First Out*” (*FIFO*).

9. Para aferir se os lucros distribuídos referentes a um determinado período de tributação foram sujeitos a tributação efectiva, estes lucros, apurados nos termos da legislação comercial e de acordo com as

**Irrelevância de
pagamentos por
conta e tributações
autónomas**

**Regime Especial de
Tributação dos
Grupos de
Sociedades**

**Período de
Tributação dos
Lucros Distribuídos**

**Carácter Unitário
dos Lucros**

normas contabilísticas, devem ser considerados na sua totalidade e de forma agregada. De facto, o n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC não prevê a aplicação de um *pro rata* ou outro mecanismo de cálculo de uma dedução parcial do rendimento recebidos e efectivamente tributados, não sendo possível estabelecer tal mecanismo por via administrativa.

10. Face ao disposto no n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC, não é exigível a sujeição dos lucros distribuídos a um limiar mínimo de tributação. Contrariamente ao disposto, quer no regime de imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado consagrado no n.º 3 do artigo 66.º do Código do IRC, quer no regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste previsto no n.º 1 do artigo 42.º do EBF, no n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC não é definido qualquer limiar mínimo de tributação, não sendo, por isso, possível, por via administrativa, estabelecer um limiar mínimo para a taxa efectiva de tributação.

11. O n.º 10 do artigo 51º do CIRC é aplicável a todas as situações cobertas por este artigo. Atendendo ao primado do direito comunitário e para garantir o seu integral cumprimento, a interpretação do n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC deve ser conforme à Directiva 90/435/CE, de 23 de Julho de 1990, a qual preclui a possibilidade de um Estado-Membro impor requisitos adicionais aos nela estabelecidos

Limiar Mínimo de Tributação

Primado do Direito Comunitário

para que os lucros distribuídos por entidades residentes noutros Estados-Membros beneficiem do regime previsto nessa Directiva.

12. Assim, o requisito de “tributação efectiva” deve considerar-se ainda concretizado sempre que os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondam a lucros distribuídos por uma entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia, que revista uma das formas enumeradas no anexo a que se refere o artigo 2.º da Directiva 90/435/CE, de 23 de Julho de 1990, com as alterações introduzidas pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003, e aquela esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos impostos enumerados no citado artigo 2.º.

13. Nos termos gerais previstos na lei, a norma geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) é susceptível de ser aplicada quer relativamente aos lucros distribuídos por entidades residentes em território português, quer igualmente aos lucros distribuídos por entidades residentes noutros Estados-Membros, dado que a Directiva 90/435/CE, de 23 de Julho de 1990, não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos, nos termos do n.º 2 do seu artigo 1.º.

14. Verificando-se os requisitos previstos no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, a aplicação da norma geral anti-abuso é susceptível de determinar a desconsideração da dedução efectuada a título de eliminação da dupla

**Directiva 90/435/CE,
de 23 de Julho de
1990**

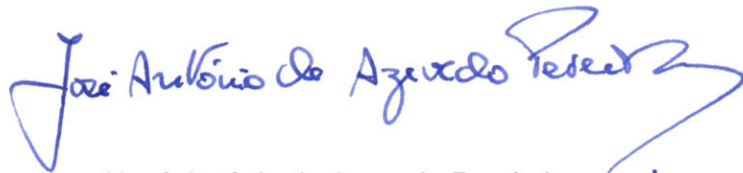
**Norma Geral Anti-
Abuso**

tributação económica de lucros distribuídos prevista no n.º 1 ou 5 do artigo 51.º do Código do IRC, por exemplo, e com base numa análise casuística, nos casos de criação de uma cadeia de participações, com recurso à interposição artificial de sociedades, tendo como objectivo principal ou como um dos objectivos principais beneficiar daquela dedução; nos casos de esquemas ou actuações de planeamento fiscal abusivo que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais decorrentes daquela dedução; ou, nos casos em que exista uma construção artificial em que o rendimento sujeito e não isento de imposto é negligenciável, relativamente à totalidade dos lucros do período de tributação, ou em que o rendimento sujeito e não isento de imposto não resulte de actividade económica efectiva da sociedade.

**Situações de
Fraude, Abuso e
Planeamento Fiscal
Abusivo**

Lisboa, 11 de Novembro de 2011

O Director-Geral



(José António de Azevedo Pereira)