

APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

IRC

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLECTIVAS - 2012**

**DETERMINAÇÃO
DA MATÉRIA COLECTÁVEL
E CÁLCULO DO IMPOSTO**

**Quadros 07, 09 e 10 da declaração Mod. 22
Dissolução e Liquidação de Sociedades**

DR. JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA

IRC/2012

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL E CÁLCULO DO IMPOSTO



Trabalho elaborado por:

Joaquim Alexandre de Oliveira e Silva

Economista
Docente Universitário
Consultor Fiscal

ÍNDICE

1. Apuramento do Lucro Tributável.....	5 a 57
2. Determinação da Matéria Colectável.....	58 a 68
3. Cálculo do Imposto	69 a 90
4. Principais Benefícios Fiscais	91 a 125
5. Depreciações e Amortizações	126 a 132
6. Perdas por Imparidade e Provisões	133 a 139
7. Enquadramento Fiscal das Ajudas de Custo e das Despesas com Utilização de Viatura Própria	140 a 145
8. Dissolução e Liquidação de Sociedades	146 a 158
9. Declaração Mod. 22 e Anexos	159 a 215

A **APECA** agradece ao **Dr. Joaquim Alexandre de Oliveira e Silva**
a permissão para a publicação do presente trabalho, com reprodução proibida
sem autorização escrita do Autor ou da APECA.

QUADRO 07

DECLARAÇÃO MODELO 22

Este quadro, *a preencher apenas pelas entidades que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e pelas entidades não residentes com estabelecimento estável em território português*, destina-se ao apuramento do lucro tributável, o qual é constituído pela soma algébrica do Resultado Líquido do Período (conta 81 do SNC e demonstrado no Anexo A à IES/DA a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art. 117.º do CIRC) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, mas que concorrem para a determinação do lucro tributável, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC e demais disposições legais aplicáveis (art. 17.º do CIRC).

Nunca será, porém, de preencher no caso de declaração do grupo (arts. 69.º a 71.º do CIRC).

Mesmo que não existam correcções para efeitos fiscais, deve ser sempre preenchido o campo 701.

Sendo nulo o resultado líquido do período deve ser preenchido o campo 701 com o valor 0 (zero).

Tratando-se de sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente, efectuando-se a respectiva discriminação por regimes de tributação, no quadro 09, nos campos 301, 312 ou 323, caso se trate de prejuízos fiscais, ou nos campos 302, 313 ou 324, havendo lucro tributável.

As linhas em branco (campos 752 e 775) podem ser utilizadas para evidenciar outras correcções para além das expressamente previstas. Neste caso, o sujeito passivo deverá juntar ao processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º do CIRC, uma nota explicativa.

Este quadro, tem por finalidade, em conformidade com a teoria do rendimento-acrécimo, converter no lucro tributável a soma algébrica do resultado líquido do período, inscrito no campo A5025 do quadro 03 do Anexo A da IES/DA, com as variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas no resultado que concorram para a determinação do lucro tributável (arts. 21.º e 24.º do CIRC).

Ainda que os princípios que balizam a determinação do resultado líquido do período sejam, na maioria dos casos, os mesmos que orientam o apuramento do lucro tributável, torna-se por vezes necessário proceder a ajustamentos, acrescentando ou deduzindo determinadas importâncias, conforme disposto no Código do IRC e legislação complementar (n.º 1 do art. 17.º do CIRC).

Em termos esquemáticos, teremos:

$$\begin{array}{r} \text{Rendimentos ou ganhos} \\ - \\ \text{Gastos ou perdas} \\ = \\ \text{Resultado líquido do período} \\ + \\ \text{Variações patrimoniais positivas} \\ - \\ \text{Variações patrimoniais negativas} \\ = \\ \text{Património líquido final} - \text{Património líquido inicial} \\ +/ - \\ \text{Correcções nos termos do CIRC e demais legislação complementar} \\ = \\ \text{Prejuízo fiscal ou lucro tributável} \end{array}$$

A contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC [alínea *a*), n.º 3 do art. 17.º do CIRC].

Além disso, deverá reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes [alínea *b*), n.º 3 do art. 17.º], devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário [alínea *a*) do n.º 2 do art. 123.º do CIRC].

Conhecida a finalidade do quadro 07 e a definição de lucro tributável iremos de seguida passar à análise do seu preenchimento.

A metodologia seguirá de perto a sua estrutura, a qual respeita a numeração do articulado do CIRC, mas sempre que as correcções positivas ou negativas se encontrem relacionadas serão referidas simultaneamente.

Campo 701 – Resultado Líquido do Período

A importância a inscrever neste campo deve coincidir obrigatoriamente com o campo A5025 do Q. 03 do Anexo A da IES/DA e com o saldo da conta 81 – Resultado Líquido do Período.

Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21.º) e quota parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida [art. 22.º, n.º 1, alínea *b*)]

Neste campo deverão figurar apenas as variações patrimoniais positivas que não se encontrem reflectidas no resultado líquido do período e concorram para a formação do lucro tributável.

As variações patrimoniais positivas que eventualmente poderão figurar neste campo são todas as não excepcionadas no art. 21.º do CIRC, designadamente:

- os ganhos que no exercício sejam contabilizados em contas de reservas ou de resultados transitados e que concorram para a formação do lucro tributável, não sendo este o caso das variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das dívidas em planos de insolvência ou de pagamentos (n.º 2 do art. 268.º do CIRE);
- a parte dos subsídios relacionados com activos não correntes contabilizados em contas de reservas que, nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do art. 22.º do CIRC, devam ser incluídos no lucro tributável e que, por qualquer razão legal, contratual ou outra, o não foram em contas de resultados;
- outros acréscimos patrimoniais, nomeadamente:

* Aquisição de um activo fixo tangível na sequência de sorteio:

Em conformidade com a orientação administrativa da AT (Ofício n.º 7554, de 20.04.2012, da DSIRC), “Os beneficiários dos prémios terão que considerar uma variação patrimonial positiva pelo valor ilíquido, incluindo o valor do imposto de selo pago pelo promotor, e será esse o valor que servirá de referência ao cálculo da depreciação.

Os promotores consideram como gasto o valor do prémio atribuído, incluindo o valor do imposto de selo liquidado, nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC e afastando a limitação prevista na alínea *c*) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC”.

Sobre esta matéria, chama-se a atenção para o artigo publicado na Revista TOC n.º 147, págs. 39 a 41, da autoria do Dr. José Alberto Pinheiro Pinto, que, embora evidenciando um ponto de vista diferente, reveste particular interesse.

* Outras aquisições a título gratuito, a considerar pelo respectivo valor de mercado, não podendo este ser inferior ao que resultar das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS (n.º 2 do art. 21.º do CIRC).

A doação de bem imóvel por um sócio à sociedade constitui uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido do período que concorre para a formação do lucro tributável em sede de IRC da sociedade. Nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do respectivo código, considera-se como valor de aquisição “o seu valor de mercado, não podendo o mesmo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no código do Imposto de Selo” o qual, por sua vez, prevê no seu art. 13.º, n.º 1, que “O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial” (Inf. Vinculativa no Proc. n.º 1446/08, com despacho em 21.01.2009).

Não obstante tratar-se de variações patrimoniais positivas, não concorrem para a determinação do lucro tributável, nomeadamente:

- * Os excedentes das revalorizações decorrentes de diplomas legais ou outros (mais-valias potenciais ou latentes);
- * Atendendo ao actual enquadramento contabilístico e fiscal das alienações de instrumentos de capital próprio da própria empresa (acções/quotas próprias), os resultados decorrentes de tais operações não concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos da parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do CIRC.
- * A transferência do crédito de um sócio para Capital Social ou para Resultados Transitados com vista à anulação do crédito que detém sobre a empresa representa, no primeiro caso, uma entrada de capital em espécie, com correspondente aumento do capital social e, no segundo caso, a cobertura de parte dos prejuízos (Proc. n.º 3330/04, com despacho do Subdirector Geral dos Impostos, de 13.10.2005), com a particularidade, neste último caso, de poder haver implicações em termos de imposto de selo para os demais sócios, salvo se abrangidos pela isenção da alínea e) do art. 6.º do CIS.
- * A aquisição de um crédito por valor inferior ao valor nominal, contabilizado ao respectivo custo de aquisição (custo histórico), se convertido em capital social da sociedade participada, não será de reconhecer que o sujeito passivo (entidade participante) obteve, no momento da conversão, um ganho que concorre para a determinação do lucro tributável, uma vez que traduz uma mera mais-valia potencial que apenas se tornará efectiva aquando da eventual alienação da participação (Inf. de 10.03.97, da DSIRC).
- * As prestações suplementares e as prestações acessórias, previstas nos arts. 210.º e segs. e nos arts. 287.º e segs. do CSC, respectivamente, embora variações patrimoniais positivas, não concorrem para a determinação do lucro tributável em IRC, sendo subsumíveis no conceito de entradas de capital previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do CIRC (Inf. n.º 916/09, de 11.05.2009, da DSIRC).

Mais foi esclarecido que, sempre que suprimentos sejam convertidos em prestações suplementares também se encontram abrangidos por este entendimento desde que os suprimentos tenham natureza pecuniária originária e as contas da sociedade se encontrem sujeitas, por obrigação ou opção, a certificação legal de contas e desde que em acta de deliberação das prestações suplementares os sócios expressamente renunciem aos suprimentos.

Campo 703 – Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art. 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)

Campo 705 – Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art. 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)

Estes campos destinam-se a inscrever as variações nos capitais próprios que resultarem, nomeadamente, do reconhecimento ou desreconhecimento, de activos ou passivos, bem como das alterações da sua mensuração que sejam uma consequência inevitável da adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), das Normas de Contabilidade Ajustadas (NCS) ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, que sejam fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respectiva legislação complementar.

Reunidas as condições legais, nestes campos será de inscrever a quantia correspondente a 1/5 do saldo positivo ou negativo dos respectivos efeitos nos capitais próprios, nomeadamente:

- Relacionados com activos intangíveis que na transição do SNC tiveram de ser desreconhecidos por não satisfazerem as condições para serem qualificados como activo;
- Relacionados com despesas e encargos com projecção económica plurianual que no âmbito do POC tenham sido classificados como activo (n.º 4 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01) e, como tal, desreconhecidos na transição para o SNC;
- Os efeitos da alteração de mensuração de activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais (por adopção do método do justo valor), uma vez que os inerentes rendimentos ou gastos concorrem para a determinação do lucro tributável, conforme alínea g) do n.º 1 do art. 20.º e alínea j) do n.º 1 do art. 23.º, ambos do CIRC.
- No caso dos contratos de construção, os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art. 19.º do CIRC e na Circular n.º 5/90, de 17.01, às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da aplicação, pela primeira vez, da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos ao regime transitório previsto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07.

No caso específico dos contratos de construção e sua conjugação com a periodização do lucro tributável (art. 19.º do CIRC), é entendimento da AT (Inf. Vinculativa n.º 2010 004075, PIV n.º 1586, com despacho concordante do DG, de 10.12.2010) que, nos casos em que o ciclo de construção ou tempo de execução é inferior a 1 ano, o apuramento dos resultados fiscais é feito de acordo com a opção do sujeito passivo, numa óptica de balanceamento entre benefício e custo (ver § 44 da Estrutura Conceptual do SNC publicada no Aviso n.º 15652/2009):

- Periodização dos réditos e dos gastos do contrato, tendo por referência a fase de acabamento no final do período de tributação, ou
- Reconhecimento da totalidade dos réditos e gastos em resultados no final da actividade subjacente ao contrato.
- A alteração da política contabilística do modelo do custo para o modelo do justo valor, decorrente da entrada em vigor do SNC, com efeitos retrospectivos, determinou que, nos casos em que os ajustamentos concorram para a formação do lucro tributável, conforme alínea a) do n.º 9 do art. 18.º do CIRC, reconhecidos em capitais próprios, ficam sujeitos ao regime transitório previsto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07, sendo que os ajustamentos que determinem a ocorrência de perdas serão de reconhecer em apenas 50% do seu valor para a formação do lucro tributável, de acordo com o previsto na parte final do n.º 3 do art. 45.º do CIRC.

No caso de uma SGPS, acresce que em relação aos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital, tendo-lhes sido aplicado o regime previsto no n.º 2 do art. 32.º do EBF e na Circular n.º 7/2004, de 30.03, da AT, como tal não concorrendo estes encargos para a formação do lucro tributável dos exercícios de 2007 a 2009, passando as partes de capital em causa a ser valorizadas ao justo valor para efeitos fiscais, embora em 50% no caso das perdas, deixa de ser aplicável o regime previsto no n.º 2 do art. 32.º do EBF e, nomeadamente a limitação relativa à dedutibilidade dos encargos suportados com a sua aquisição.

Assim, os encargos financeiros que não foram aceites como gastos em períodos anteriores, passam a ser dedutíveis, nos termos gerais, para efeitos da formação do lucro tributável, embora o respectivo reconhecimento deva ser efectuado também no âmbito do regime transitório nos termos do previsto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07.

As correcções em causa devem ser efectuadas no primeiro período de tributação em que se aplicaram aquelas normas e nos quatro períodos de tributação seguintes.

A mera correcção contabilística de erros não se enquadra, como não podia deixar de ser, no regime transitório, o mesmo sendo de referir no caso do sujeito passivo ter decidido anular, no período de transição, reservas de reavaliação constituídas com base em diplomas legais, dado o não enquadramento no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07.

No caso específico da adopção, pela primeira vez, da norma contabilística para as microentidades (NC-ME), uma vez que o respectivo modelo de normalização opera de forma autónoma, não integrando o SNC, o regime transitório previsto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07 não é aplicável aos efeitos sobre os capitais próprios que resultem da adopção, pela primeira vez, da NC-ME, devendo os referidos efeitos, desde que considerados relevantes em IRC, concorrer, na íntegra, para a formação do lucro tributável (Inf. Vinculativa no Proc. n.º 1844/2011).

Campo 704 – Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art. 24.º)

À semelhança do campo 702 devem ser incluídas neste campo todas as variações patrimoniais negativas, não excepcionadas no art. 24.º do CIRC, que não se encontrem reflectidas no resultado líquido do período e concorram para a formação do lucro tributável, sempre com salvaguarda do disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

Neste particular cumpre referir:

- As perdas do exercício contabilizadas em contas de reservas ou de resultados transitados e que concorram para a formação do lucro tributável, o que não será o caso de regularizações meramente contabilísticas registadas a débito da conta de resultados transitados, porque não enquadradas no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.
- Atendendo ao actual enquadramento contabilístico e fiscal das aquisições de instrumentos de capital próprio da própria empresa (acções/quotas próprias), os resultados decorrentes de tais operações não concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos da parte final da alínea c) do art. 24.º do CIRC.
- Com a entrada em vigor do SNC, como previsto no § 18 da NCRF 28, uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos da participação nos lucros e gratificações relacionadas com benefícios de curto prazo de empregados quando, e só quando:
 - A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados, e
 - Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

No caso de participação nos lucros, não se verificando a situação referida, como tal não sendo de reconhecer o gasto no período em que o empregado prestou o serviço, nada impede que, no âmbito da aplicação do resultado, seja atribuída participação nos lucros aos empregados e membros dos órgãos sociais decidida em assembleia geral, devendo a mesma ser fiscalmente dedutível para efeitos fiscais.

Assim, como referido na Circular n.º 9/2011, da AT, uma vez que a contabilização deste facto patrimonial se verifica no período de tributação em que ocorre a deliberação, só neste período é que a variação patrimonial negativa daí decorrente pode concorrer, nos termos do art. 24.º do CIRC, para a determinação do respectivo lucro tributável, não sendo de enquadrar na alínea c) do referido artigo dada a inerente variação patrimonial negativa estar associada a uma remuneração do trabalho dependente e não a uma distribuição de lucros.

Porém, tal enquadramento, que pressupõe a inclusão do valor em causa no campo 704, deve obedecer às limitações previstas na alínea n) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, sendo que a restrição prevista na alínea m) do mesmo normativo deve ser entendida, no presente caso, como respeitando ao período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro e não ao período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a variação patrimonial negativa.

A este respeito vejam-se, também, as anotações ao campo 735.

Campo 706 – Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)**Campo 707 – Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)**

Estes campos são de preencher pelos sujeitos passivos que, na sua contabilidade já adoptavam o critério da percentagem de acabamento de acordo com a Directriz Contabilística n.º 3/91 e que procediam às correções fiscais exigidas pelo art. 19.º do CIRC, com a redacção anterior à dada pelo Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07, e pela Circular n.º 5/90, de 17.01.

No sentido de garantir a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplicase-lhes o mesmo prazo de 5 anos para “reverterem” as correções fiscais que vinham sendo efectuadas (Circular n.º 8/2010, de 22.07).

Salienta-se que os sujeitos passivos que contabilizavam os contratos de construção de acordo com o art. 19.º do CIRC e com a Circular n.º 5/90, de 17.01 não preenchem estes campos mas antes os campos 703 ou 705, em resultado dos ajustamentos contabilísticos decorrentes da adopção, pela primeira vez, do regime transitório previsto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07.

Campo 709 – Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art. 6.º)**Campo 755 – Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art. 6.º)**

O campo 709 regista a matéria colectável imputada por sociedades transparentes (n.º 1 do art. 6.º do CIRC) e o lucro tributável imputado por ACE ou AEIE (n.º 2 do art. 6.º do CIRC), enquanto no campo 755 devem figurar os prejuízos fiscais imputados aos respectivos membros por ACE ou AEIE.

A razão da distinção entre matéria colectável/lucro tributável reside no facto de se imputar aos sócios das sociedades transparentes o lucro tributável depois de se deduzir os prejuízos fiscais de exercícios anteriores (n.º 7 do art. 52.º do CIRC), enquanto que aos membros do ACE e do AEIE será imputado o lucro tributável/prejuízo fiscal (n.º 2 do art. 6.º do CIRC).

Quanto ao período em que deve efectuar-se a imputação da matéria colectável ou lucro tributável/prejuízo fiscal, deverá coincidir com o período a que respeitam, pelo que se mostra relevante a solicitação, em tempo oportuno, às entidades abrangidas dos elementos considerados indispensáveis, nomeadamente a matéria colectável ou lucro tributável/prejuízo fiscal e as deduções à colecta.

Nos exercícios em que as entidades abrangidas procederem à distribuição de lucros, os sócios/membros deverão deduzir no campo 771 do Q 07 os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado (conta 79 do SNC), de forma a evitar dupla tributação.

Estes campos também servem para indicar a matéria colectável ou lucro tributável/prejuízo fiscal dos sócios ou membros (não residentes) de entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, com as seguintes particularidades (Proc. n.º 2071/2002, com despacho do Subdirector Geral do IRC em 13.12.2004):

“A consideração da existência de estabelecimento estável em território português a que se refere o n.º 9 do artigo 5.º do CIRC aplica-se apenas para efeitos da imputação dos rendimentos prevista no artigo 6.º do mesmo diploma;

Em consequência, estes sujeitos passivos não estão obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, quando os rendimentos obtidos no território português sejam apenas os referidos no n.º 9 do artigo 5.º do CIRC;

Deste modo, é permitida a apresentação da declaração modelo 22 de IRC, sem indicação de Técnico Oficial de Contas, quanto se trate de sujeito passivo não residente com estabelecimento estável em território nacional (campo 3 do Quadro 03.3) cuja declaração evidencie, em exclusivo, o preenchimento dos campos 709 e/ou 755 do Quadro 07. Isto é, nestas situações, os sujeitos passivos não poderão preencher qualquer outro campo deste Quadro, na medida em que isso evidenciaria a obtenção de outros rendimentos não enquadrados no n.º 9 do artigo 5.º do CIRC”.

Campo 710 e Campo 756 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art. 18.º, n.º 2)

Nestes campos pretende-se chamar a atenção para o regime da periodização económica, nomeadamente o consagrado nos n.º(s) 1 e 2 do art. 18.º do CIRC, devendo neles ser incluídos apenas os rendimentos e gastos que, tendo sido contabilizados no período, eram previsíveis ou manifestamente conhecidos quando do encerramento das contas dos períodos de tributação a que respeitam.

Aproveita-se para chamar a atenção para o disposto no Ofício Circulado n.º 14/93, de 23.11, da DGCI, determinando que *competirá aos serviços de fiscalização no âmbito de análise interna ou externa o controlo da matéria colectável, determinada com base em declaração do contribuinte, devendo os mesmos, sem prejuízo da penalidade ao caso aplicável, fazer as correções adequadas ao resultado líquido do período a que os gastos ou rendimentos digam respeito, quando, nos termos do art. 18.º do CIRC, não sejam considerados componentes negativas ou positivas do lucro tributável do período da sua contabilização.*

Em nossa opinião, o entendimento constante deste Ofício Circulado, contrariamente ao muitas vezes seguido na prática, visa flexibilizar o princípio da periodização do lucro e não reforçar a obrigação do seu cumprimento.

Antecipando-se o contribuinte, assumindo as correções dos gastos ou rendimentos imputáveis a exercícios anteriores na declaração de rendimentos do período de tributação da sua contabilização, parece-nos recomendável:

- No caso de acréscimo de gastos, a apresentação de reclamação no prazo de 2 anos após a entrega da declaração do período a que os mesmos respeitam (n.º 1 do art. 131.º do CPPT), ou entrega de uma declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal (n.º 2 do art. 122.º do CIRC).
- No caso de dedução de rendimentos, a entrega de uma declaração de substituição ao(s) período(s) a que os mesmos respeitam, caso ainda não tenha ocorrido a caducidade, com pagamento do imposto que se mostrar devido (n.º 1 do art. 122.º do CIRC).

Uma forma de atenuar os efeitos decorrentes do procedimento em análise poderá passar, em nossa opinião, pela consideração na declaração de rendimentos de um determinado período (N) dos gastos e rendimentos contabilizados no período seguinte e que naquela ainda possam ser objecto de inclusão no respectivo Q. 07:

- A deduzir: gastos de N contabilizados em N+1
- A acrescer: rendimentos de N contabilizados em N+1

Por seu lado, no exercício N+1 haveria que adoptar procedimento inverso:

- A acrescer: gastos já deduzidos em N
- A deduzir: rendimentos já acrescidos em N

Não obstante, porque excessivamente rigoroso e burocrático o procedimento decorrente do cumprimento do regime da periodização económica, razões associadas à boa fé e justiça que devem presidir à tributação deveriam conduzir, em nossa opinião, à subordinação daquele princípio ao do prejuízo para a economia do imposto, jamais desprezando o princípio da materialidade, o que implicaria que, sempre que dos erros ou omissões praticadas neste âmbito não resultasse prejudicada a arrecadação do imposto, o procedimento deveria ser:

- Tratando-se de gastos imputáveis a períodos anteriores, não se efectuariam correções
- Tratando-se de rendimentos imputáveis a períodos anteriores, apenas seriam liquidados juros compensatórios pelo retardamento da liquidação

Pelos Acórdãos n.ºs 0291/08, de 25.06.2008, 0830/05, de 25.01.2006 e 01648/02, de 05.02.2003 do STA acabou por ser definido que, “*não havendo qualquer prejuízo para a Fazenda Pública (por todos os gastos terem sido contabilizados, embora com erro no tocante aos períodos respectivos), e tal não resultar de omissões voluntárias ou intencionais com vista a operar transferências de resultados entre períodos de tributação, o princípio da periodização do lucro tributável deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com previsão no art. 55.º da LGT*”.

Ainda neste particular, a jurisprudência tem sido no sentido de que tendo o contribuinte incorrido “em vários erros na aplicação do princípio da periodização e constatando-se que, da globalidade resultou ele próprio prejudicado, por ter invocado tardiamente mais gastos do que os que antecipou, não há lugar à aplicação de juros compensatórios pela invocação de gastos antecipados, por imperativo do princípio de justiça” (Acórdão 0325/08, de 19.11.2008, do STA).

Campo 711 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido, diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art. 18.º, n.º 5)

Campo 757 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art. 18.º, n.º 5)

Sempre que o influxo de dinheiro ou equivalentes a dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor que a quantia nominal de dinheiro a receber. Nestes casos, prevê a NCRF 20 e a IAS 18 que a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição seja reconhecida como rédito de juros.

Não obstante, em sede de IRC, por força do disposto no n.º 5 do art. 18.º do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

Assim, o campo 711 destina-se a corrigir a diferença entre o justo valor da retribuição, calculado descontando todos os recebimentos de valores futuros, usando uma taxa de juro imputada, a qual deve ser a mais claramente determinável entre (§ 11 da NCRF 20):

- A taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar, ou
- A taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços.

Nos períodos de tributação em que for considerado o rédito dos juros, registados no momento da venda dos bens ou prestações de serviços na conta 282 – Rendimentos a reconhecer, a respectiva quantia é de deduzir no campo 757.

Campo 712 e Campo 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.18.º,n.º 8)

Para efeitos fiscais, não são aceites os reflexos em rendimentos e/ou gastos decorrentes do método da equivalência patrimonial previsto nos normativos contabilísticos, como tal não concorrendo para a formação do lucro tributável, bem como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do referido método.

Assim, sempre que seja reconhecido contabilisticamente como rendimento o montante correspondente à quota parte no resultado da participada, o valor em causa deve ser deduzido no campo 758, dado que não concorre para a formação do lucro tributável.

Porém, no período de tributação em que se verificar a atribuição dos lucros, devem estes ser considerados no apuramento do respectivo lucro tributável, procedendo-se ao correspondente acréscimo no campo 712.

No caso de se encontrarem reunidos os requisitos previstos no n.º 1 do art. 51.º do CIRC (eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos), o rendimento acrescido no campo 712 deve ser deduzido no campo 771.

Campo 713 – Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art. 18.º, n.º 9)**Campo 759 – Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art. 18.º, n.º 9)**

Em regra, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável.

Logo:

- Se esses ajustamentos forem reconhecidos em resultados implicam correcções neste campo ou no campo 759, consoante sejam, respectivamente, ajustamentos negativos ou positivos;
- Se os ajustamentos forem reconhecidos no capital próprio (como é o caso, por exemplo, dos activos financeiros disponíveis para venda referidos na IAS 39 – Instrumentos Financeiros), as respectivas variações patrimoniais não concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que não há lugar a correcções no Quadro 07.

No entanto, são fiscalmente aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor no que respeita a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados (por exemplo, os derivados, nos termos do art. 49.º). No caso de se tratar de instrumentos de capital próprio, só se aceitam os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor através de resultados se os mesmos tiverem um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo detiver, directa ou indirectamente, uma participação no capital inferior ou igual a 5%.

Contabilisticamente e fiscalmente estes ajustamentos resultantes da aplicação do justo valor são considerados ganhos por aumentos do justo valor (conta 77) ou perdas por redução do justo valor (conta 66).

A estes ganhos ou perdas não é aplicável o regime das mais-valias ou menos-valias realizadas, conforme previsto na alínea *b)* do n.º 1 do art. 46.º do CIRC.

Não sendo aplicável o art. 46.º do CIRC aos ganhos também não é de aplicar o regime do reinvestimento (art. 48.º do CIRC), concorrendo os mesmos na sua totalidade para a formação do lucro tributável.

No caso de perdas, deverão ser consideradas em apenas 50% do seu valor, face ao disposto na parte final do n.º 3 do art. 45.º do CIRC, pelo que a referida percentagem é de acrescer no campo 737.

No caso de uma SGPS, não é aplicável o regime estabelecido no n.º 2 do art. 32.º do EBF, uma vez que o mesmo só se aplica às mais-valias ou menos-valias por ela realizadas.

Assim, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor relevam fiscalmente nos moldes indicados para as demais entidades quando respeitem a instrumentos de capital próprio e reúnam as condições referidas na alínea *a)* do n.º 9 do art. 18.º do CIRC.

São, também, fiscalmente aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor referentes a outros activos se tal estiver expressamente previsto no Código [ver, por exemplo, art. 20.º, n.º 1, alínea *g)* e art. 23.º, n.º 1, alínea *j)*], no que respeita a activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais].

Campo 714 e Campo 760 – Pagamentos com base em acções (art. 18.º, n.º 11)

O preenchimento do campo 714 resulta do facto de o momento do reconhecimento contabilístico do pagamento com base em acções previsto na Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 2 – Pagamento com base em acções ser, em regra, anterior ao momento do reconhecimento fiscal.

Com efeito, o reconhecimento fiscal só opera no período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o preço de exercício pago, pelo que estas importâncias devem ser deduzidas no campo 760, no respectivo período de tributação.

Campo 715 – Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma, e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art. 18.º, n.º 12)**Campo 761 – Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art. 18, n.º 12)**

Os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente e não estejam abrangidos pelo disposto no art. 43.º (realizações de utilidade social), não são dedutíveis no período de tributação em que são reconhecidos contabilisticamente como gastos, obrigando a correcções neste campo.

Estes gastos só são aceites fiscalmente no período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários, devendo, então, ser deduzidos no campo 761.

Neste âmbito cumpre referir:

- As indemnizações por despedimento desde que pagas por forma diferida em vários períodos de tributação, dado serem de considerar como benefícios pós-emprego (§ 51 da NCRF 28), concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação em que ocorre o pagamento, dado que apenas nestes são de considerar como rendimento do trabalho dependente.
- Das remunerações acessórias cujo pagamento seja diferido por um período superior a um ano, relativamente àquele em que foram atribuídas, como é o caso previsto na alínea *b*) do n.º 13 do art. 88.º do CIRC, a parte diferida da remuneração, quando a sua totalidade tenha sido reconhecida como gasto, deve ser acrescida no campo 715, sendo de deduzir no campo 761 no período em que ocorra o pagamento.
- Os prémios pagos por uma sociedade com a constituição de um PPR a favor de um sócio gerente, encontrando-se abrangidos pela primeira parte do n.º 3) da alínea *b*) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS (direito adquirido e individualizado) devem constituir rendimento do trabalho dependente no período de tributação em que são pagos, sendo gasto dedutível nos termos do n.º 12 do art. 18.º do CIRS, podendo o beneficiário usufruir na sua declaração de rendimentos do disposto no n.º 2 do art. 21.º do EBF, caso aplicável.
- Os prémios pagos por uma empresa em consequência da constituição de um seguro de vida, em caso de morte, relativamente a um sócio gerente como observância de condição imposta por instituição financeira para utilização de uma linha de crédito, sendo a empresa a única beneficiária do seguro, devem ser enquadrados no âmbito do art. 23.º do CIRC (Inf. n.º 418/96, de 07.05, da DSIRC), como tal gasto do período, não sendo de considerar rendimento do trabalho dependente.

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

Devem ser acrescidos neste campo os gastos não documentados que estejam a afectar o resultado líquido do período.

Para além disso, qualquer despesa não documentada, por se desconhecer a origem, natureza, finalidade e o destinatário, está sujeita a tributação autónoma, à taxa de 50% (art. 88.º, n.º 1), a incluir no campo 365 do Quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22.

A taxa referida é elevada para 70% nos casos em que a despesa seja efectuada por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Para além doutras situações, permitimo-nos referir que a atribuição de *cheques-auto e vales de refeição*, não se encontrando devidamente identificados os beneficiários, contabilizados como gasto, são de considerar como gastos não documentados (Inf. N.º 701/92, de 28.08, da DSIRC, e Acórdão n.º 055/2006 do STA, de 26.09.2007).

No caso de entidades utilizadoras de vales de refeição, cumpre referir as obrigações previstas no art. 126.º do CIRS e consequências do seu não cumprimento, nomeadamente o previsto no respectivo n.º 5, ao sujeitar ao regime dos gastos não documentados os montantes dos vales de refeição adquiridos e cuja atribuição se não encontre comprovada e se não mantenham na posse da entidade adquirente.

A aquisição de vales de refeição é de mencionar no campo A0673 do Q. 063 do Anexo A à IES/DA.

Campo 717 – Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art. 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)

Devem ser inscritos neste campo os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (art. 63.º, n.º 4) ou a entidades residentes em território português sujeitos a um regime especial de tributação.

De notar que, nos termos da alínea *h)* do n.º 4 do art. 63.º do CIRC, existem relações especiais entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro), pelo que esta situação encontra-se, também, incluída na alínea *a)* do n.º 3 do art. 23.º do CIRC.

Também não são aceites os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

Igualmente, nos termos da primeira parte do n.º 5 do art. 23.º, também não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

No que respeita à expressão “regime especial de tributação” deve ser entendida como abrangendo, designadamente, as seguintes situações (Inf. Vinculativa n.º 2397/2008, com despacho do Director Geral de 23.07.2008):

- o adquirente beneficia de um regime de isenção; ou
- o adquirente, por força do seu objecto social, beneficia de um regime de tributação diferenciado relativamente aos rendimentos provenientes da alienação das partes de capital, como é o caso, por exemplo, das SGPS que, nos termos do n.º 2 do art. 32.º do EBF, ficam sujeitas a um regime especial relativamente às mais e menos-valias realizadas.

Não é de incluir neste conceito, por exemplo, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades e o regime de redução de taxa relativo à interioridade (art. 43.º do EBF), uma vez que nestes casos não se vai verificar a exclusão da tributação das mais-valias realizadas numa posterior transmissão, mas sim a tributação de toda a matéria colectável da entidade a uma taxa inferior à taxa normal do IRC.

Neste campo não devem ser acrescidos os gastos que configurem menos-valias contabilísticas. No caso de serem apuradas menos-valias contabilísticas, deve seguir-se o “mecanismo” previsto no Código para as mais-valias e menos-valias, mas tendo em atenção a restrição imposta pelo art. 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5.

Assim, as menos-valias contabilísticas, como sempre sucede, vão ser acrescidas no campo 736, mas as menos-valias fiscais não podem ser deduzidas no campo 768.

Campo 718 – Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35.º)

De acordo com os normativos contabilísticos em vigor, os inventários, regra geral, devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O n.º 1 do art. 28.º do CIRC permite a dedutibilidade dos ajustamentos (ou perdas por imparidade) dos inventários, quando devam ser reconhecidos contabilisticamente, até ao limite da diferença entre o respectivo custo de aquisição ou de produção e o valor realizável líquido referido à data do balanço, ou seja, no último dia do período de tributação, quando este for inferior àquele.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, considera-se valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do art. 26.º deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

De realçar que, actualmente, o Código do IRC, à semelhança dos referenciais contabilísticos, aceita que no cálculo do ajustamento se tome em consideração o montante dos custos necessários de acabamento e venda.

Sempre que o ajustamento contabilístico seja superior ao limite fiscalmente aceite nos termos dos referidos preceitos, deve ser corrigida neste campo a diferença apurada.

Exemplo:

A sociedade B, Lda. adquiriu em 2012 uma mercadoria pelo montante de € 50.000,00.

No mês de Dezembro de 2012, o sujeito passivo efectuou vendas de mercadorias idênticas (em condições normais de mercado) pelo preço de € 49.500,00, suportando custos de venda de € 500,00.

Em 31 de Dezembro, considerou que, presumivelmente, o preço de venda dessa mercadoria seria de € 48.500,00 e que os custos estimados necessários de acabamento e venda seriam de € 500,00.

Em termos contabilísticos, decidiu reconhecer em resultados um ajustamento de € 2.000,00 [50.000,00 – (48.500,00 – 500,00)].

Em termos fiscais, por força do disposto no art. 26.º, n.º 4, por remissão do art. 28.º, n.º 2, só é aceite um gasto de € 1.000,00 [50.000,00 – (49.500,00 – 500,00)].

⇒ Campo 718 – Acréscimo de € 1.000,00 (2.000,00 – 1.000,00)

Quanto à manutenção para efeitos fiscais da utilização da valorimetria especial do Stock Básico Ajustado previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 26.º do CIRC, nomeadamente o LIFO, e na sequência do despacho do Senhor Diretor Geral, de 29 de Dezembro de 2011, informa-se que:

- *Tratando-se de uma valorimetria especial que tem vindo a ser utilizada pelas empresas produtoras de vinho do Porto, de acordo com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 26.º do CIRC, autorizada pelo despacho do Exmo. Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) exarado no Parecer n.º 20/91 do CEF, de 5 de Julho de 1991, foram consultados os Serviços tendo sido emitido parecer favorável à utilização do referido critério, apesar das alterações no normativo contabilístico que se encontra em vigor.*
- *A Autoridade Tributária e Aduaneira considera que se mantêm válidos os motivos de natureza económica que justificaram a autorização concedida, pelo que é favorável à manutenção do critério valorimétrico, para efeitos fiscais, e em idênticos termos aos sancionados pelo Despacho de 5 de Julho de 1991 do SEAF, exarado no parecer n.º 20/91, do CEF;*

Nestes termos, sendo possível utilizar um critério valorimétrico para efeitos fiscais diferente do adoptado

para efeitos contabilísticos, já que contabilisticamente o actual normativo não prevê valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais, quando optem por este critério valorimétrico deverão evidenciar, no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC:

- a) Os efeitos dos ajustamentos de transição resultantes da adopção de um dos critérios de valorização contabilísticos admissíveis na NCRF 18, que melhor se possa adequar ao comportamento físico dos stocks, não devendo tais ajustamentos ser considerados fiscalmente relevantes nem beneficiar do regime transitório estabelecido no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;*
- b) Os correspondentes acréscimos ou deduções no quadro 07 da Declaração Modelo 22 de IRC, resultantes da utilização para efeitos fiscais de um critério divergente do utilizado para efeitos contabilísticos, já que se admite a possibilidade de utilização de valorimetrias especiais para os inventários tido por básicos ou normais, nos termos do n.º 5 do artigo 26.º do CIRC.*

São também inscritas neste campo as perdas por imparidade não fiscalmente dedutíveis, isto é, aquelas que não respeitem a:

- Créditos resultantes da actividade normal nas condições da alínea *a)* do n.º 1 do art. 35.º e do art. 36.º;
- Recibos por cobrar das empresas de seguros [alínea *b)* do n.º 1 do art. 35.º do CIRC];
- Desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento [alínea *c)* do n.º 1 do art. 35.º e art. 38.º, ambos do CIRC];
- Perdas por imparidade e outras correcções de valor constituídas obrigatoriamente pelo Banco de Portugal, nos termos dos arts. 35.º, n.º 2 e 37.º.

São também acrescidas as perdas por imparidade que, embora sendo fiscalmente dedutíveis, excedem os limites legais previstos nos arts. 36.º e 37.º.

Exemplo:

A Sociedade X, Lda. reconheceu, no período de tributação de 2012, perdas por imparidade relativamente a dívidas a receber, no montante de € 180.000,00.

A perda por imparidade de dívidas a receber representa o valor (total) dos seguintes créditos, relativamente aos quais existem provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento:

⇒ Sobre clientes evidenciados como de cobrança duvidosa:

- Manuel Joaquim, Lda. (1), em mora há 25 meses € 60.000,00
- António Leal, Lda., em mora há 17 meses € 80.000,00

(1) É participada em 15% pela Sociedade X, Lda.

⇒ Sobre outros devedores e credores:

- Victor Arcanjo (2), em mora há 10 meses € 40.000,00

(2) Ex-director administrativo/financeiro

- Crédito sobre Manuel Joaquim, Lda. – Por ser uma empresa participada em mais de 10%, a perda por imparidade não é considerada gasto para efeitos fiscais [art. 36.º, n.º 3, alínea *d)*] – € 60.000,00
- Crédito sobre António Leal, Lda. – Considera-se como gasto a quantia correspondente a 50% de € 80.000,00, ou seja, € 40.000,00 [art. 36.º, n.º 2, alínea *b)*]

Em 2012, caso se mantenha o crédito de cobrança duvidosa em balanço, é de deduzir os restantes 50% (€ 40.000,00) no campo 775

- Crédito sobre Victor Arcanjo – Por não resultar da actividade normal, a perda por imparidade não é fiscalmente dedutível [art. 35.º, n.º 1, alínea a), “a contrario”] – € 40.000,00

⇒ Campo 718 – Acréscimo de €140.000,00 (60.000,00 + 40.000,00 + 40.000,00)

Campo 719 – Depreciações e amortizações (art. 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis (art. 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art. 38.º), não aceites como gastos

Não são aceites como gastos, nos termos do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, as depreciações e amortizações:

- a) De elementos do activo não sujeitos a deperecimento;
- b) De imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento. No caso de desconhecimento do valor do terreno, deve ser-lhe atribuído, para efeitos fiscais, 25% do valor global, a não ser que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela DGCI. O valor atribuído tem, porém, como limite mínimo o determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou, no caso de este ainda não estar determinado, o correspondente a 25% do valor patrimonial tributário do imóvel constante da matriz à data da respectiva aquisição (art. 10.º, n.ºs 3 e 4 e art. 22.º, alínea c), ambos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro);
- c) Que resultem da utilização de taxas de depreciação ou amortização superiores às previstas;
- d) Praticadas para além do período máximo de vida útil do bem;
- e) Das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação que exceda o montante definido na Portaria n.º 467/2010, de 07.07, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo;
- f) Relativa à parte correspondente à dedução da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas até ao período de tributação de 2000, inclusive, que for imputada ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º 6 do art. 44.º do CIRC (redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29/12).

Esta remissão para o art. 44.º deve considerar-se efectuada para a anterior redacção do art. 45.º em vigor até 2000.12.31 e que, em parte, continuou a ter aplicação nos períodos de tributação de 2001 e seguintes, por força dos regimes transitórios estabelecidos.

Sobre este assunto, veja-se a Circular n.º 7/2002, de 2 de Abril, da DSIRC.

Através da Informação Vinculativa n.º 2011 004106, com despacho do DG de 26.01.2012, foi veiculado o entendimento que, face a alteração ao n.º 1 do art. 29.º do CIRC e do art. 1.º do Dec. Regulamentar n.º 25/2009, de 14.10 pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, as depreciações dos activos biológicos não consumíveis mensurados pelo custo contabilizadas em 2010 e 2011 e não dedutíveis fiscalmente podem ser consideradas como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes, na medida em que não excedam as quotas máximas de depreciação fixadas.

Exemplo:

A empresa Beta, Lda. depreciou, em 2012, tendo utilizado as taxas máximas previstas no DR n.º 25/2009, os seguintes bens do seu activo fixo tangível:

	Ano aquisição	Custo aquisição	Depreciação praticada	Depreciação acumulada
Mobiliário (12,5%) (1)	2009	20.000,00	2.030,94	15.531,92
Viat. Lig. Pas. (25%) (2)	2010	50.000,00	12.500,00	37.500,00
Edific. Comer. (2%) (3)	2006	250.000,00	5.000,00	35.000,00

(1) Tem vindo a ser utilizado o método das quotas decrescentes:

2009 $20.000 \times 31,25\% = 6.250,00$

2010 $13.750 \times 31,25\% = 4.296,88$

2011 $9.453,12 \times 31,25\% = 2.954,1$

2012 $6.499,02 \times 31,25\% = 2.030,94$

2013 $4.468,08 \times 31,25\% = 1.396,28$

2014 $3.071,80 \times 31,25\% = -959,94$ 1.250,00 (salvaguarda do princípio das quotas mínimas)

2015 1.821,80 1.250,00

2016 571,80 571,80

(2) Bem adquirido em regime de locação financeira

(3) Valor do terreno desconhecido

Correcções no Quadro 07:

a) $(6.499,02 \times 31,25\%) - (20.000,00 \times 12,5\%) = 2.030,94 - 2.500,00 = -469,06$ (relativamente ao mobiliário não pode ser utilizado o método das quotas decrescentes, mas tão somente o método das quotas constantes – artigo 30.º, n.º 2, alínea b) do CIRC e artigo 4.º n.º 2 alínea c) do DR n.º 25/2009)

b) $(50.000,00 \times 25\%) - (40.000,00 \times 25\%) = 12.500,00 - 10.000,00 = 2.500,00$ [artigo 34.º, n.º 1, alínea e) do CIRC e Portaria n.º 467/2010, de 07.07]

c) $(250.000,00 \times 2\%) - [75\% \times (250.000,00 \times 2\%)] = 5.000,00 - 3.750,00 = 1.250,00$ (valor do terreno desconhecido, logo recorre-se a 25% do valor global - art. 10.º, n.º 3 do DR n.º 25/2009)

⇒ Campo 719 – Acréscimo de €3.750,00 (2.500,00 + 1.250,00)

⇒ Campo 763 – Dedução de € 469,06

Em conformidade com o entendimento administrativo constante da Inf. Vinculativa n.º 816/2011, com despacho concordante do Director Geral em 20.05.2011, proferido no Parecer n.º 16/2011, do CEF, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas em períodos anteriores ao iniciado em 01.01.2010 têm como limite, para efeitos do previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 34.º e no n.º 4 do art. 88.º, ambos do CIRC, o custo de aquisição de **€ 29.927,87**.

Para os períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2010, os limites para os efeitos previstos nos normativos referidos constam da Portaria n.º 467/2010, de 07.07:

	Movidos exclusivamente a energia eléctrica	Outros
2010	€ 40.000	€ 40.000
2011	€ 45.000	€ 30.000
2012	€ 50.000	€ 25.000

É também de incluir neste campo as perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais, no período de tributação em que ocorrem, vindo a ser deduzidas nos termos do n.º 4 do art. 35.º (ver campo 763).

Para que uma desvalorização excepcional seja considerada gasto fiscal deve obedecer aos condicionalismos e formalidades constantes do art. 38.º do CIRC.

A aceitação como gasto fiscal das perdas por imparidade relacionadas com desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas depende de aceitação da AT, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, sendo aquela da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou do director dos Serviços de Inspecção Tributária, tratando-se de empresas no âmbito das suas atribuições.

A exposição deve ser acompanhada de documentação comprovativa dos factos, nomeadamente:

- Confirmação dos factos por decisão do competente órgão de gestão
- Justificação do respectivo montante
- Indicação do destino a dar aos activos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação
- Comprovação do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos activos, através do respectivo auto:
 - Assinado por 2 testemunhas e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais.
 - O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos activos, contendo, relativamente a cada um deles, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal.
 - Comunicação ao serviço de finanças da área do local onde os activos se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, do local, data e hora do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos mesmos.
 - A documentação em causa deve integrar o processo de documentação fiscal, previsto no art. 130.º do CIRC.

Em conformidade com o disposto na alínea *b*) do n.º 2 do art. 15.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14.09, não será aceite como gasto fiscal a parte do valor depreciável dos activos que tenham sofrido desvalorizações excepcionais que corresponda à reavaliação efectuada ao abrigo de diplomas de carácter fiscal.

Em conformidade com o Acórdão n.º 0719/2011 do STA, de 02.11.2011, o abate em activos fixos tangíveis decorrente da dedução como gasto de benfeitorias efectuadas em imóvel arrendado, em montante superior ao que resultaria das quotas do art. 4.º do DR 25/2009, de 14.10, por não renovação do contrato, deve ser considerado como desvalorização excepcional para efeitos do art. 38.º do CIRC, e, como tal, dependente de prévia aceitação por parte da AT.

Face ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 117.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, as desvalorizações excepcionais decorrentes do abate, no período de tributação de 2012, de programas e equipamentos informáticos de facturação que sejam substituídos na sequência de certificação do software, nos termos do art. 123.º do CIRC, são considerados perdas por imparidade, sem necessidade de obtenção da aceitação, por parte da AT, prevista no n.º 2 do art. 38.º do CIRC.

Mais foi determinado que as despesas com a aquisição de programas e equipamentos informáticos de facturação certificados, adquiridos em 2012, podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas (n.º 3 do art. 117.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12).

Campo 720 – 40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art. 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/09)

Existindo reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação fiscal e de acordo com o diploma especificamente aplicável e com o previsto na alínea *a*) do n.º 2 do art. 15.º do DR n.º 25/2009, de 14.09, é de acrescentar neste campo 40% do acréscimo das depreciações anuais resultantes das reavaliações.

O diploma mais recente sobre reavaliações é o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.

Estando-se na presença de reavaliação de bens em regime de locação financeira, nos casos em que o respectivo contrato tenha sido celebrado antes de 31.12.93, não se assume, para efeitos fiscais, que os bens integram o activo fixo tangível do locatário, pelo que o aumento das depreciações resultante da sua reavaliação, tal como o valor das depreciações efectuadas antes da reavaliação, não poderá constituir um gasto fiscalmente dedutível (acréscimo no campo 719 do Q. 07 do valor total).

Porém, se já tiver sido exercida a opção de compra, será de permitir que a reavaliação inerente ao valor da opção de compra seja fiscalmente relevante (Inf. n.º 432/98, do SAIR).

Campo 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros

Inscrevem-se neste campo as provisões que tenham sido reconhecidas como gastos e que não se enquadrem no art. 39.º do CIRC.

Salienta-se que, nos termos deste artigo, só são dedutíveis:

- Provisão para processos judiciais em curso
- Provisão para garantias a clientes
- Provisões técnicas (Instituto de Seguros de Portugal)
- Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental (só para indústrias extractivas ou sector de tratamento e eliminação de resíduos).

De acordo com o n.º 3, do art. 19.º do CIRC, não são dedutíveis (e, portanto, têm de ser inscritas neste campo) as perdas esperadas relativas a contratos de construção.

O campo 721 destina-se, ainda, a registar a parte não dedutível das provisões que, embora se enquadrem no art. 39.º, excedem os limites legais previstos nos arts. 39.º e 40.º.

Exemplo:

Em 2012, uma sociedade vendeu electrodomésticos no montante de € 300.000,00, tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a € 3.300,00 e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de € 3.500,00.

Sabe-se que nos anos de 2010 e 2011 as vendas sujeitas a garantia ascenderam a € 280.000,00 e € 320.000,00, respectivamente, e que os encargos derivados de garantia a clientes foram, nesses anos, de € 2.500,00 e € 3.200,00.

Cálculos para determinar o montante da provisão fiscalmente aceite:

Soma dos encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nos três últimos períodos de tributação (2010 a 2012):

$$2.500,00 + 3.200,00 + 3.300,00 = 9.000,00$$

Soma das vendas sujeitas a garantia efectuadas nos três últimos períodos de tributação (2010 a 2012):

$$280.000,00 + 320.000,00 + 300.000,00 = 900.000,00$$

Percentagem a que refere o art. 39.º, n.º 5:

$$€ 9.000,00 \times 100 / € 900.000,00 = 1\%$$

Provisão fiscalmente dedutível:

$$€ 300.000,00 \times 1\% = € 3.000,00$$

Provisão contabilizada: € 3.500,00

⇒ Campo 721 – Acréscimo de € 500,00 (€ 3.500,00 – € 3.000,00)

As provisões que tenham sido imputadas a um activo depreciable (por exemplo, a provisão referente à estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do activo) e que vão sendo reconhecidas como gastos por via das depreciações desse mesmo activo, devem ser acrescidas no Campo 719, uma vez que o respectivo montante não constitui uma componente do custo de aquisição do activo, não podendo, por isso, constituir um gasto fiscal por via da depreciação.

Campo 722 – Créditos incobráveis não aceites como gastos (art. 41.º)

Nos termos do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos do período de tributação na medida em que tal resulte de:

- Processo de insolvência e de recuperação de empresas
- Processo de execução
- Procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI
- Decisão de tribunal arbitral no âmbito dos litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e o seu valor não ultrapasse o montante de € 750,

quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente, devendo ser dada particular atenção a esta imposição legal, decorrente da conjugação do princípio da periodização do lucro tributável e do princípio da prudência.

A consideração como gasto dos créditos incobráveis nos termos do n.º 1 do art. 41º do CIRC ou ao abrigo do disposto no art. 36º do CIRC fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável (n.º 2 do art. 41.º do CIRC).

Assim, os créditos incobráveis que não se enquadrem neste normativo devem ser acrescidos neste campo.

Campo 723 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 43.º)

São acrescidos neste campo os encargos com realizações de utilidade social não previstos ou fora dos limites previstos no art. 43.º do CIRC.

Nos termos do n.º 1 do referido artigo são considerados gastos do período de tributação os suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, bem como outras realizações de utilidade social, reconhecidas pela AT, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Nos termos do n.º 2, são também considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao período de tributação,

os suportados com contratos de seguro de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

O referido limite é elevado para 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

A aceitação destes gastos depende da verificação das condições enunciadas no n.º 4 do mesmo artigo, nomeadamente generalidade e objectividade.

A majoração prevista no n.º 9 deste preceito é inscrita no campo 774 – Benefícios fiscais deste Quadro 07.

Os vales sociais previstos no Dec. Lei n.º 26/99, de 28.01, são considerados gasto nos termos do n.º 9 do art. 43.º do CIRC, na medida da dimensão da entidade empregadora, não sendo de considerar rendimento tributável dos beneficiários, conforme alínea b) do n.º 8 do art. 2.º do CIRS.

O mesmo é de referir em relação aos gastos suportados pelas entidades patronais com a aquisição de passes sociais a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral, conforme alínea d) do n.º 8 do art. 2.º do CIRS, embora não beneficiando do regime fiscal previsto no n.º 9 do art. 43.º do CIRC.

Exemplo:

A Sociedade Beta, Lda. celebrou em 2012 um contrato de seguro de vida a favor da generalidade dos seus trabalhadores, no montante de € 4.000,00. Os gastos com o pessoal (remunerações) incorridos no período de tributação foram de € 20.000,00. Os trabalhadores têm direito a pensões da segurança social.

O montante fiscalmente aceite é € 20.000,00 x 15% = € 3.000,00

⇒ Campo 723 – Acréscimo de € 1.000,00 (€ 4.000,00 – € 3.000,00)

Alguns casos específicos:

- No conceito de “despesas com o pessoal” para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 43.º do CIRC são de considerar todas as despesas que, tendo a natureza genérica de remunerações, sejam objecto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo;
- A expressão “trabalhadores da empresa” referida no n.º 1 do art. 43.º do CIRC abrange os órgãos sociais, dado que os referidos membros, consideram-se trabalhadores dependentes, para efeitos fiscais, devendo as suas remunerações ser incluídas na base de cálculo das percentagens referidas nos n.ºs 2 e 3;
- Um sócio gerente, exercendo a gerência plenamente e em exclusivo, que por disposição do pacto social ou deliberação da Assembleia Geral não auferir remuneração, desde que, como determina o Dec. Lei n.º 8/82, de 18.01, suporte descontos para a Segurança Social e faça parte da relação nominal enviada mensalmente pela empresa a esta entidade, poderá beneficiar das realizações de utilidade social previstas no art. 43.º do CIRC, desde que sejam cumpridos os condicionalismos previstos no n.º 4 do mesmo artigo;
- Caso alguns trabalhadores não pretendam ser abrangidos por certas realizações de utilidade social, como é o caso daquelas em que os beneficiários terão também que contribuir para esses esquemas, as referidas realizações continuam a ser consideradas de carácter geral;
- Quando, por imposição de Convenção Colectiva de Trabalho, uma empresa é obrigada a garantir, só a alguns dos seus trabalhadores, pensões de reforma, deverá este encargo ser aceite como gasto fiscal na totalidade, mas enquadrado na alínea d) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, visto ser obrigatório.
- Os gastos de “realização de utilidade social” previstos no art. 43.º do CIRC são, na perspectiva do trabalhador, meras expectativas uma vez que não há um direito efectivo ao benefício futuro, que não se sabe se virá a usufruir.

No caso das “Senhas de ensino”, o trabalhador usufrui de imediato do benefício, que é o uso das instituições escolares, pelo que o custo suportado pela entidade patronal constitui para o trabalhador um direito efectivo e adquirido, logo rendimento da Categoria A do IRS.

Nesta conformidade, em sede de IRC, os gastos suportados pela empresa com a aquisição das “Senhas de Ensino” serão um gasto nos termos do art. 23.º do CIRC (Despacho do Subdirector Geral do IR de 03.02.2005 no Proc. n.º 1151/03).

- *Num programa em que é dada a possibilidade de escolha entre diferentes benefícios, a todos os trabalhadores da empresa, sem qualquer distinção (quer integrem os respectivos quadros à data da entrada em vigor do programa quer venham a ser admitidos posteriormente), dentro de um limite estabelecido, entre os elencados no n.º 2 do artigo 43.º, podem considerar-se cumpridas as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRC.*

Deste modo, neste tipo de programas, a análise do cumprimento dos requisitos previstos no n.º 4 do preceito em questão é feita ao conjunto dos benefícios dados a escolher, de entre os previstos no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC e apenas estes, pois, se for dada a opção aos trabalhadores por outros benefícios ou regalias, que não sejam os aí descritos, tal situação pode pôr em causa a aceitação fiscal dos encargos em questão, tal como resulta daquela norma.

A dedutibilidade fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC, não fica prejudicada caso hajam trabalhadores que não pretendam ser abrangidos por qualquer um dos benefícios, desde que comuniquem tal intenção à empresa por escrito e desde que cumpridas as demais condições estabelecidas pelo n.º 4.

- *As despesas relativas ao almoço de confraternização entre empregados e à festa anual dos empregados, revestem a natureza de “outras realizações de utilidade social” previstas no n.º 1 do art. 43.º do CIRC e, nestes termos, serão reconhecidas como gastos para efeitos fiscais (Ofício n.º 9287, de 21.02.96, da DSIRC).*

Campo 724 – IRC e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros [art. 45.º, n.º 1, alínea a)]

Inclui o IRC, a respectiva derrama (municipal e estadual), quando devida, e a tributação autónoma prevista no art. 88.º do CIRC, liquidados no período de tributação, os quais constam do campo A5024 do Q. 03-A do Anexo A à IES/DA.

Quando a estimativa para impostos sobre lucros efectuada no ano anterior se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos efectivamente pagos no exercício, a diferença (valor da conta 6885 do SNC) deverá ser acrescida neste campo.

Campo 725 e Campo 766 – Impostos diferidos [art. 45.º, n.º 1, alínea a)]

Tal como o IRC estimado para o período (subconta 8121), também não concorre para a formação do lucro tributável o imposto diferido que figure (com saldo devedor) na subconta 8122, pelo que tem que ser acrescido neste campo.

Se o saldo da subconta 8122 for credor, a correcção é feita no campo 766.

Campo 726 – Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art. 45.º, n.º 1, alínea b)]

Inscrevem-se neste campo os encargos suportados pela empresa cujos documentos de suporte tenham sido emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos que, por força do disposto no n.º 6 do art. 8.º do CIRC, tenham sido cessados oficiosamente.

Para se certificar da existência/validade do NIF ou do exercício da actividade dos clientes/fornecedores, o sujeito passivo deve socorrer-se do Portal das Finanças optando por Consultar, Identificação, Clientes/Fornecedores.

Campo 727 – Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art. 45.º, n.º 1, alínea c)]

Inscrevem-se neste campo os impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros mas que o sujeito passivo decida, por vontade própria, suportar, como por exemplo:

- O IVA que tenha de ser legalmente repercutido aos clientes (exceptua-se a situação prevista no n.º 3 do art. 37º do CIVA);
- O IRS ou IRC que tenha de ser obrigatoriamente retido na fonte;
- O imposto de selo suportado pelo sacador com emissão de letras que é sempre de considerar encargo económico do sacado.

O imposto de selo liquidado pelos promotores em quaisquer sorteios ou concursos não se encontra abrangido por esta limitação, acrescendo ao valor do prémio atribuído para a sua consideração como gasto fiscal (Ofício n.º 7554, de 20.04.2012, da DSIRC).

Campo 728 – Multas, coimas juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art. 45.º, n.º 1, alínea d)]

Neste campo devem ser incluídas todas as penalidades aplicadas ao sujeito passivo, excepto as que tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios, bem como os demais encargos suportados em consequência de infracções de qualquer natureza, nomeadamente, fiscais, de trânsito, de actividades económicas, laborais, etc..

Do mesmo modo, quer a AT (Inf. No Proc. n.º 1942/2007, com despacho do Director Geral de 02.10.2008) quer a Jurisprudência (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2000.05.03, proferido no Processo n.º 24 627) consideram que os juros de mora devidos ao Estado por atraso no pagamento de impostos não são gasto fiscal, pelo que devem ser acrescidos neste campo.

Campo 729 – Indemnizações por eventos seguráveis [art. 45.º, n.º 1, alínea e)]

Devem ser acrescidas neste campo as indemnizações pagas a terceiros pela verificação de eventos cujo risco seja segurável, não incluindo as indemnizações de natureza contratual pagas a terceiros que são consideradas gasto fiscal.

No caso de gastos obrigatoriamente suportados pela empresa pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, são os mesmos reconhecidos para efeitos fiscais, nos termos do art. 23.º do CIRC e bem assim nos casos de gastos suportados voluntariamente pela empresa, como forma de evitar acréscimos em gastos futuros, desde que o aumento de gastos que esta suportaria pelo agravamento dos prémios de seguro seja, efectivamente, superior ao valor das indemnizações por si pagas directamente, o valor destas últimas será, também, reconhecido para efeitos fiscais, nos termos do art. 23.º do CIRC. (Inf. n.º 396/96, de 30.04, da DSIRC).

Campo 730 – Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art. 45.º, n.º 1, alínea f)]

Neste campo serão de incluir as despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa itinerário devidamente elaborado, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário.

Para tal, deverão as empresas munir-se dos elementos susceptíveis de comprovar:

- *Os encargos efectivamente suportados, respeitantes a ajudas de custo, sendo necessário dar a conhecer o nome do beneficiário, o local, motivo e data da deslocação, bem como o montante diário atribuído, por forma a aferir se os limites legais ou pressupostos à sua atribuição aos servidores do Estado, determinantes da não sujeição a IRS, a que se refere a alínea **d)** do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, foram ou não excedidos.*
- *O mesmo será de referir em relação aos encargos devidos pela compensação da deslocação do funcionário em viatura própria ao serviço da entidade patronal, devendo o comprovativo (boletim itinerário) indicar ainda os quilómetros diários percorridos, a matrícula da viatura e o nome do respectivo proprietário.*

Sempre que a ajuda de custo abranja o almoço, o quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição, quando exista, deverá ser deduzido na ajuda de custo.

Sempre que se verifique a facturação destes encargos aos clientes, deverá o documento de suporte referir o valor a estes facturado, bem como a obra/serviço a que respeita, devendo a factura indicar autonomamente o montante quer das ajudas de custo quer das deslocações imputáveis.

A não existência de mapa de controlo apropriado, determina a não consideração como encargo dedutível da totalidade das referidas despesas.

*Em conformidade com a orientação administrativa transmitida pelo Ofício n.º 5665, de 25.03.2009, da DSIRC, o conceito “deslocação em **viatura própria** do trabalhador” ou “utilização de **automóvel próprio** ao serviço da entidade patronal” constantes, respectivamente, da alínea **f)** do n.º 1 do art. 45.º do CIRC e da alínea **d)** do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, deve ser entendido como qualquer viatura que não faça parte do activo fixo tangível da entidade patronal, nem a esta seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso.*

- *Dec. Lei n.º 106/98, de 24.04, alterado pelo Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.11 e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31.12*
- *Dec. Lei n.º 192/95, de 28.07, alterado pelo Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12*
- *Alterações ao Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31.12*
- *Circular n.º 12/91, de 29.04*

Estas despesas deverão constar do campo 415 do Q. 11 da declaração mod. 22, encontrando-se sujeitas a tributação autónoma, chamando-se a atenção para as anotações ao campo 365 do Q. 10 da declaração mod. 22.

Notas:

- Por despacho de 28.06.2004 do Director Geral dos Impostos, as empresas associadas da ANTRAM podem continuar a apresentar na facturação emitida aos seus clientes o preço global do serviço prestado, sem que seja necessário evidenciar os vários componentes que o constituem, desde que possuam os elementos constantes da alínea **f)** do n.º 1 do art. 45.º do CIRC para a comprovação das ajudas de custo (Inf. n.º 22144, de 06.07.04 da DSIRC).
- Por decisão do Tribunal Arbitral Colectivo (Processo n.º 85/2012-T) foi decidido que o débito das despesas com ajudas de custo e de compensação por deslocações em viaturas próprias dos trabalhadores, para efeitos do previsto na alínea **f)** do n.º 1 do art. 45.º do CIRC e no que se refere ao débito aos clientes, impõe a comprovação completa relativa à identificação das despesas por cada pagamento efectuado, mas não implica que a indicação dessas despesas tenha de constar das facturas, embora se mostre necessário que a contabilidade permita determinar a que factura se reporta cada uma das quantias relacionadas com as ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador.
- O sócio gerente pode apresentar, do mesmo modo que os outros trabalhadores, despesas com ajudas de custo e com compensação em viatura própria, comprovadamente indispensáveis para a realização de proveitos, com a limitação consagrada na alínea **f)** do n.º 1 do art. 45.º do CIRC (Proc. n.º 1927/2000, da DSIRC).

- No cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus trabalhadores e membros dos órgãos societários, pode tomar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respectivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e ou remunerações dos funcionários públicos.

Nos restantes casos, continua a considerar-se que excedem os limites legais as ajudas de custo superiores ao limite mais elevado fixado para os funcionários públicos (Circular n.º 12/91, de 29.04).

Um maior desenvolvimento sobre o enquadramento fiscal das despesas com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador e respectivos limites encontra-se evidenciado no Anexo 4 a este trabalho.

Campo 731 – Encargos não devidamente documentados [art. 45.º, n.º 1, alínea g)]

Este campo destina-se a inscrever os encargos que não se encontrem devidamente documentados e que estejam a afectar o resultado líquido do período.

Tais encargos, embora tenham que ser acrescidos para efeitos de determinação do lucro tributável, não estão sujeitos à tributação autónoma prevista no art. 88.º do CIRC.

Sobre o conceito de despesa não devidamente documentada julgamos ser sentido da jurisprudência (Acórdão n.º 01486/06, de 30.01.07, do STA) considerar como tal a que por circunstancialmente se não encontrar devidamente apoiada em documento externo de molde a evidenciar a causa, natureza e montante, não permita conhecer fácil, clara e precisamente a operação que lhe está subjacente.

Campo 732 – Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art. 45.º, n.º 1, alínea h)]

São acrescidos neste campo os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, não sejam aceites como gastos.

No caso da locação operacional de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na qual se incluem, em princípio, os contratos de “Renting”, será de aplicar o disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, o que pressupõe o conhecimento do valor de aquisição da viatura, ou o entendimento expresso na Circular n.º 24/91, de 19.12, da DGCI, o que pressupõe o conhecimento da amortização financeira incluída nas rendas.

Sobre este assunto, a Informação Vinculativa 2011004399, com despacho do SDG, de 30.03.2012, sancionou o seguinte entendimento:

“Face à definição de contratos de aluguer sem condutor constante do despacho de 31.12.1990 do SEAF, o disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC é aplicável às situações de aluguer de longa duração, considerando-se como tal o aluguer que se reporta a contratos até 3 meses renováveis e a contratos superiores a 3 meses.

Os contratos de renting integram-se na definição de contratos de aluguer sem condutor, sendo aplicável aos inerentes encargos o disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC.

Assim, a parcela da renda correspondente à amortização do capital apenas é aceite como gasto fiscal até ao valor das depreciações anuais que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, seriam dedutíveis no caso da viatura ter sido objecto de aquisição directa.”

O regime fiscal do aluguer de longa duração explicitado na Circular n.º 24/91, de 19 de Dezembro, pressupõe a existência de um plano financeiro, com decomposição da renda suportada entre amortização financeira e encargos financeiros.

Assim, no que se refere à parcela da amortização financeira só é aceite a quantia correspondente à depreciação

que seria fiscalmente dedutível em caso de aquisição directa (ver Portaria n.º 467/2010, de 07.07), sendo os demais encargos de considerar gasto fiscal.

No caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas deve ter-se em conta o disposto nos n.ºs 3 e 4 art. 88.º do CIRC, bem como o previsto no n.º 14 quando o sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal no período de tributação, acrescendo-se, no campo 365 do Quadro 10, a tributação autónoma resultante da aplicação das taxas previstas nos referidos preceitos, sobre os gastos suportados com o aluguer.

Exemplo:

Uma sociedade celebrou, em 31 de Janeiro de 2012, um contrato de aluguer sem condutor, de longa duração, relativo a uma viatura ligeira de passageiros, não movida a energia eléctrica, com as seguintes características (locação operacional):

Valor da viatura: € 45.000,00;

Amortização financeira em 2012: € 12.000,00.

Limite das depreciações que seriam aceites, se fosse aquisição directa:

$$€ 30.000,00 \times 25\% = € 7.500,00$$

Correcções no Quadro 07:

⇒ Campo 732 – Acréscimo de € 4.500,00 (12.000,00 – 7.500,00)

Correcção no Quadro 10 (tributação autónoma):

⇒ Campo 365 – Acréscimo de € 2.400,00 (12.000,00 x 20%) ou €3.600,00 (12.000,00 x 30%) no caso de em 2012 ter ocorrido prejuízo fiscal

Campo 733 – Encargos com combustíveis [art. 45.º, n.º 1, alínea i)]

Neste campo são de incluir as despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais [alínea i) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC].

Os consumos normais, não podendo ser quantificados à priori, devem ser determinados em função dos gastos efectivos por viatura e dos respectivos quilómetros percorridos, sendo certo que as características e condições efectivas de utilização poderão funcionar como factor de confirmação.

Em nossa opinião, as despesas com combustíveis oferecidos ao cliente no acto da venda da viatura, serão igualmente de considerar no âmbito da alínea i) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, o mesmo sendo de referir em relação às despesas com combustíveis das viaturas de demonstração ou serviço.

Cumprir referir ainda que o ónus da prova de que os consumos normais não estão ultrapassados cabe ao sujeito passivo.

Os encargos suportados com combustíveis, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas encontram-se sujeitos a tributação autónoma, conforme n.ºs 3, 4 ou 14 do art. 88.º do CIRC.

Ver anotações ao campo 365 do Q. 10 da declaração mod. 22.

Campo 734 – Juros de suprimentos [art. 45.º, n.º 1, alínea j)]

São acrescidos neste campo os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida do spread de 1,5%, conforme o art. 45.º, n.º 1, alínea j) do CIRC e Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março.

Porém, tendo em vista a alteração introduzida à referida Portaria pelo art. 135.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, o spread é de 6% no caso da sociedade participada ser uma PME, tal como definido no Dec. Lei n.º 372/2007, de 06.11.

Esta disposição não se aplica às situações a que seja aplicável o regime estabelecido no art. 63.º do CIRC (preços de transferência) e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, e ainda às abrangidas por normas convencionais relativas a preços de transferência.

Campo 735 – Gastos não dedutíveis relativos a participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art. 45.º, n.º 1, alínea n)]

O Código do IRC acolhe o regime contabilístico dos gastos relativos à participação nos lucros de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa previsto na IAS 19 e no § 18 da NCRF 28 – Benefícios dos empregados.

Assim, em regra, os mesmos são contabilizados e dedutíveis no período de tributação em que os serviços são prestados.

Porém, nos termos da alínea *n)* do n.º 1 do art. 45.º do CIRC não são dedutíveis (e, portanto, devem ser acrescidos neste campo) os gastos referentes a participação nos lucros suportados com os titulares do capital da sociedade que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) sejam membros dos órgãos sociais;
- b) possuam, directa ou indirectamente, uma participação no capital social igual ou superior a 1% (para o efeito, consideram-se participações indirectas as detidas pelo cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, aplicando-se, igualmente, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais);
- c) as importâncias reconhecidas em resultados ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam ($R_{\text{Anual}}/12 \times 2$).

Salienta-se que, nos termos da alínea *m)* do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, os gastos relativos à participação nos lucros têm que ser pagos ou colocados à disposição dos seus beneficiários até ao final do período de tributação seguinte.

Caso não se verifique esta condição, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado no período de tributação respectivo, acrescido dos juros compensatórios correspondentes, conforme previsto no n.º 6 do art. 45º do CIRC.

Esta correcção é efectuada no campo 363 do Quadro 10 e os respectivos juros compensatórios são indicados nos campos 366 e 366-B do mesmo Quadro.

Quando não se verifiquem as condições previstas nas alíneas *(a)* e *(b)* do § 18 da NCRF 28, a entidade fica inibida de reconhecer o «custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus» como gasto do período de tributação em que os colaboradores prestam o serviço.

Neste caso, a atribuição em Assembleia Geral no período de tributação seguinte origina um débito directo na rubrica de Resultados transitados, constituindo uma variação patrimonial negativa que concorre para a formação do lucro tributável deste período (ver anotação ao campo 704).

O pagamento ou colocação à disposição das respectivas importâncias tem de ser efectuado até ao fim de período de tributação em que a deliberação ocorreu (Circular n.º 9/2011).

Portanto, para efeitos de dedutibilidade fiscal, o prazo para pagamento ou colocação à disposição das quantias atribuídas a título de participação nos lucros é o mesmo, quer os sujeitos passivos reconheçam o gasto no período de tributação em que os colaboradores prestaram o serviço, quer reconheçam a variação patrimonial negativa no período de tributação em que se delibera a respectiva atribuição.

O conceito de “remuneração mensal” foi clarificado através da Circular n.º 8/2000, de 11 de Maio, da DSIRC, e deve entender-se como a remuneração mensal média do período de tributação, ou seja, o valor das retribuições totais anuais dividido por doze, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no período de tributação. No conceito de remuneração devem ser incluídas todas as importâncias a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão social tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos.

Sendo a participação nos lucros de enquadrar no conceito de remunerações variáveis, ser-lhe-á aplicável a tributação autónoma prevista na alínea b) do n.º 13 do art. 88.º do CIRC, desde que verificados os condicionalismos nesta referidos.

Exemplo:

A é administrador e accionista (com percentagem de participação no capital de 4%) da sociedade X, SA., onde auferiu, em 2012, uma remuneração mensal média de € 2.500,00.

Esta sociedade tem vindo, ao longo dos anos, a atribuir participação nos lucros ao administrador, sendo esperado, de acordo com essa prática, que lhe seja paga, em 2013, com referência ao lucro de 2012, uma gratificação de € 7.500,00, pelo que reconheceu contabilisticamente, em 2012, o respectivo gasto.

Nesta situação, o valor limite a considerar como gasto fiscal em 2012 é de € 5.000,00 (2 x € 2.500,00), pelo que o excedente deve ser indicado no campo 735 do Quadro 07 da respectiva declaração modelo 22.

⇒ Campo 735 – Acréscimo de € 2.500,00 (€ 7.500,00 – € 5.000,00)

De notar que o administrador é tributado em IRS, na categoria A, pela totalidade da gratificação recebida ou colocada à disposição (€ 7.500,00) em 2013.

Campo 736 – Menos-Valias Contabilísticas

Campo 739 – Diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias fiscais (art. 46.º)

Campo 767 – Mais-valias contabilísticas

Campo 769 – Diferença negativa entre mais-valias e menos-valias fiscais (art. 46.º)

Campo 740 – 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art. 48.º, n.º 1, 4 e 5)

Campo 741 – Acréscimos por não reinvestimento (art. 48.º, n.º 6 e 7)

Campo 742 – Mais-Valias fiscais – regime transitório (art. 7.º, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12 e art. 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27.12)

Nos termos da alínea l) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, só são consideradas gasto fiscal as menos-valias realizadas ou fiscais.

Do enquadramento referido, resulta a necessidade de expurgar do resultado líquido do período as menos-valias contabilísticas, o que se consegue incluindo-as no campo 736, uma vez que se encontram a influenciar negativamente o referido resultado.

Por outro lado, há que deduzir ao resultado líquido do período a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas ou fiscais, incluindo-se esta no campo 769, em virtude de concorrer para a determinação do lucro tributável.

Porém, **as menos-valias realizadas com a alienação de partes de capital**, com excepção das reconhecidas pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do art. 18.º do CIRC, dado o disposto nos n.ºs 3 a 5 do

art. 23.º do CIRC, não são aceites como gastos do período se realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título porque se opere, se estas tiverem sido detidas pelo alienante por período inferior a três anos e tenham sido adquiridas a:

- Entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 do art. 63.º do CIRC);
- Entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

A referida não aceitação como gastos do período verifica-se ainda, sempre que:

- A entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso às menos-valias das partes de capital alienadas e não tiverem decorrido pelo menos três anos entre a data da transformação e a data da transmissão;
- As partes de capital sejam alienadas a entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 do art. 63.º do CIRC), ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do art. 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea *a*) do n.º 9 deste artigo.

Quanto à expressão “regime especial de tributação” veja-se o referido no campo 717.

Por outro lado, nos termos do n.º 3 do art. 45.º do CIRC, com carácter de generalidade, a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas 50% do seu valor (campo 737).

À semelhança do referido para as menos-valias, apenas concorrem para a determinação do lucro tributável as mais-valias realizadas ou fiscais, conforme disposto na alínea *h*) do n.º 1 do art. 20.º do CIRC, pelo que será de incluir no campo 767 as mais-valias contabilísticas e nos campos 739 ou 740 as mais-valias realizadas ou fiscais, consoante o caso.

Cumprir, porém, o facto das mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens ao credor, no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), não concorrerem para a determinação do lucro tributável (n.º 1 do art. 268.º do CIRE), pelo que nunca serão de incluir no campo 739 ou 740.

Porém, face ao disposto no n.º 1 do art. 48.º do CIRC, **a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas** com a transmissão onerosa de **elementos do activo fixo tangível, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento**, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do art. 63.º do CIRC.

O mesmo regime é aplicável e nas mesmas condições à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a **transmissão onerosa de partes de capital**, com excepção das reconhecidas pelo justo valor nos termos das alíneas *a*) e *b*) do n.º 9 do art. 18.º do CIRC, incluindo a remição e amortização com redução de capital (n.º 4 do art. 48.º do CIRC), desde que:

- O reinvestimento, total ou parcial, do valor de realização seja efectuado:
 - Na aquisição de partes de capital de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial;

- Na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com salvaguarda das limitações consideradas na parte final do n.º 1 do art. 48.º do CIRC.
- As partes de capital alienadas:
 - Terem sido detidas por um período não inferior a um ano;
 - Corresponderem a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada.
- As partes de capital adquiridas sejam detidas por período não inferior a um ano.
- As transmissões onerosas e as aquisições de partes de capital não sejam efectuadas com entidades:
 - Residentes em país, território ou região cujo regime de tributação se mostre mais favorável, constante da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13.02, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 08.11;
 - Com as quais existam relações especiais, salvo nos casos em que o reinvestimento se destine à realização de capital social e o valor das partes de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.

Neste último caso, segundo entendimento administrativo (Ofício Circulado n.º 20151, de 24.05.2011 da DSIRC), deve ter-se em consideração que:

- *São as próprias quotas de capital, e não apenas o respectivo valor realizado, que devem ter como destino a realização de capital social;*
- *O legislador apenas pretendeu salvaguardar a possibilidade de aplicação do regime nos casos de aumentos de capital realizados em espécie, mediante a entrega de partes de capital, nos quais o reinvestimento é indissociável do próprio valor realizado;*
- *Assim, apenas se incluem no âmbito da excepção as entregas de partes de capital para a realização de capital social, em que se verifica simultaneidade entre a própria realização de mais-valias e o respectivo reinvestimento.*

Cumpra ainda chamar a atenção, *no que se refere a partes de capital*, para as seguintes situações:

- Se a titularidade das partes de capital for anterior à entrada em vigor do Código do IRC (01.01.89), as mais-valias e menos-valias realizadas com a respectiva transmissão onerosa não concorrem para a determinação do lucro tributável, face ao regime transitório definido no art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11.
- A data de aquisição das partes de capital cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo em resultado de um processo de cisão, por incorporação de reservas ou por substituição daquela, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem (n.º 2 do art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11).
- A data de aquisição das partes de capital resultantes da transformação de sociedade em sociedade de outro tipo, é a data de aquisição das partes de capital que lhes deram origem (n.º 4 do art. 72.º do CIRC).
- **Às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)**, aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 32.º do EBF.

Assim, conforme previsto no n.º 2 do art. 32.º do EBF, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades as mais-valias e as menos-valias realizadas de partes de capital de que sejam titulares detidas por período não inferior a um ano, independentemente do reinvestimento, o mesmo acontecendo com os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, devendo estes, neste caso, ser acrescidos no campo 779.

Porém, tal não será aplicável às mais-valias realizadas, e aos encargos financeiros suportados, passando a concorrer para a formação do lucro tributável, quando (n.º 3 do art. 32.º do EBF):

- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 do

art. 63.º do CIRC), ou a entidades residentes em país, território ou região com regime fiscal mais favorável, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação e detidas pela alienante por um período inferior a três anos.

Neste particular, não será de considerar abrangida por esta norma anti-abuso a alienação de acções “adquiridas” em resultado de uma subscrição de capital na constituição de uma sociedade, uma vez que o conceito de “aquisição” apenas abarca as situações em que as partes de capital resultarem de transacções, designadamente com entidades com as quais, existem relações especiais, não sendo de incluir as acções recebidas em contrapartida das entradas para realização do capital social, no momento da constituição de uma sociedade.

Assim, não se aplica o previsto no n.º 3 do art. 32.º do EBF na situação em apreço, pelo que, de acordo com o n.º 2 da mesma norma, as mais-valias em causa não concorrem para a formação do lucro tributável das SGPS (Inf. Vinculativa no Proc. N.º 2799/2009, com despacho do DGI de 19.11.2009).

- A alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável aquele regime relativamente às mais-valias, salvo se decorridos pelo menos três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.
- O disposto nos n.ºs 2 e 3 é igualmente aplicável a sociedades cuja sede ou direcção efectiva esteja situada em território português, constituídas segundo o direito de outro Estado membro da União Europeia, que tenham por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, desde que preencham, os demais requisitos a que se encontram sujeitas as sociedades regidas pelo Dec. Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro (n.º 9 do art. 32.º do EBF).

Às Sociedades de capital de risco (SCR) e aos investidores de capital de risco (ICR) é aplicável regime idêntico ao das SGPS (n.ºs 1 e 2 do art. 32º-A do EBF), chamando-se ainda a atenção para o benefício por dedução à colecta, em conformidade com o previsto nos n.ºs 3 a 7 do art. 32º-A do EBF.

Tendo surgido dúvidas sobre o regime fiscal aplicável às SGPS e às SCR, nomeadamente quanto à desconsideração dos encargos financeiros como custo fiscal, foi sancionado o seguinte entendimento (**Circular n.º 7/2004, de 30.03, da DGCI**):

- *A correcção fiscal deverá ocorrer no exercício em que os encargos financeiros sejam suportados (campo 779 do Q. 07), sem prejuízo da sua consideração no exercício em que ocorra a alienação das participações e se conclua que se não verificaram os requisitos para a aplicação do regime especial (campo 775 do Q. 07);*
- *O método a utilizar para efeitos de afectação dos referidos encargos, dada a dificuldade de utilização de afectação directa ou específica, deve ter por base uma fórmula que atenda a que os passivos remunerados das SGPS e SCR devem ser imputados, em primeiro lugar, aos empréstimos remunerados, aos empréstimos concedidos às empresas participadas e aos outros investimentos geradores de juros, afectando-se o remanescente aos restantes activos, nomeadamente participações sociais, proporcionalmente ao respectivo custo de aquisição.*

Por força do disposto no n.º 5 do art. 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30.12 este novo regime para as SGPS e para as SCR aplica-se às mais-valias e às menos-valias realizadas nos períodos de tributação que se iniciem após 01.01.2003, sem prejuízo de se continuar a aplicar ao saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 01.01.2001, o regime transitório previsto nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, ou, em alternativa, no n.º 8 do art. 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27.12.

Alguns casos específicos:

- *O momento a considerar para a realização dos rendimentos relativos às mais-valias será:*
 - *No caso de alienações, a data da entrega ou expedição dos bens (veja-se a alínea a) do n.º 5 do art. 46.º do CIRC em que se considera existir transmissão onerosa quando se verifique a tradição dos*

bens em caso de promessa de compra e venda), ou se anterior, a data em que se opera a transferência de propriedade;

- No caso de indemnizações, a data em que esta se torna certa e determinada;*
- No caso de afectação dos bens a fins alheios à actividade exercida, a data em que ao bem é dado destino diferente.*
- No cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal, realizada mediante transmissão onerosa de quaisquer bens do activo fixo tangível, activos biológicos que não sejam consumíveis, propriedades de investimento e partes de capital, com excepção das reconhecidas pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do art. 18.º do CIRC, ocorrendo diferimento do preço, o valor de realização a considerar deve ser o valor da contraprestação, conforme resulta da alínea f) do n.º 3 do art. 46.º do CIRC, a qual deve corresponder ao respectivo valor nominal, ainda que em relação aos montantes diferidos (activos financeiros) tenham sido reconhecidos de acordo com o respectivo custo amortizado (Inf. Vinculativa n.º 451/2011, com despacho de 11.03.2011, do Director Geral).*

O rendimento financeiro, reconhecido contabilisticamente em resultado da aplicação do método do custo amortizado, não concorre para a formação do lucro tributável devendo ser deduzido no campo 757 do Q. 07 do período em que, contabilisticamente, influenciam o resultado líquido do período.

- Não se consideram mais-valias ou menos-valias, os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira, conforme alínea a) do n.º 6 do art. 46.º do CIRC, não invalidando, porém, a respectiva consideração como rendimento ou gasto, este condicionado ao disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.*
- Em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 25.º do CIRC, a venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor desses mesmos bens, (lease-back) é uma operação que não determina quaisquer implicações no apuramento de qualquer resultado para efeitos de IRC.*
- O benefício associado ao reinvestimento do valor de realização não se aplica aos elementos do activo intangível, nomeadamente ao trespasse.*
- No caso de permuta de bens do activo fixo tangível, o valor de realização a considerar para efeitos do apuramento da mais-valia ou da menos-valia será o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos em troca, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga, conforme disposto na alínea a) do n.º 3 do art. 46.º do CIRC, sendo que no caso da troca por bens futuros o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca (n.º 4 do art. 46.º do CIRC).*

Se os valores recebidos em troca tiverem a natureza de activo fixo tangível, o respectivo valor será elegível, para efeitos no disposto no art. 48.º do CIRC, desde que tais bens sejam recebidos até ao fim do segundo período seguinte ao da realização (data da celebração da escritura de permuta).

Se, findo este prazo, os bens ainda não tiverem sido recebidos mas já se encontrarem em construção, deverá ser solicitada à empresa responsável pela construção declaração em que esta informe a percentagem de acabamento dos bens, sendo essa, também, a percentagem que se considerará de investimento concretizado e sendo, neste caso, aplicável o disposto no n.º 2 do art. 48.º do CIRC para as situações de reinvestimento parcial (Proc. N.º 589/96, da DSIRC).

- Em nossa opinião, a parte final do referido no ponto anterior deverá ter total aplicabilidade ao caso do reinvestimento em activo fixo tangível em curso.*
- Considerando que os bens adquiridos em “Leasing” integram desde logo o activo do locatário e são desde o início afectos à exploração, serão os mesmos de considerar para efeitos do reinvestimento do valor de realização;*
- Nos contratos promessa de compra e venda com tradição, uma vez que a propriedade passa para a posse do promitente comprador na data do contrato, é neste período que se considera como rendimento o valor*

global da transacção, independentemente da data da celebração da escritura (Inf. n.º 1202/89, com despacho do Subdirector Geral de 19.10.89);

- No caso de imóveis, para efeitos de cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, no caso de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a deperecimento, ou seja, regra geral os terrenos não estão sujeitos a deperecimento, excepto no caso de terrenos de exploração em que se considere que existem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas com carácter repetitivo.

Assim, um terreno agrícola e, como tal, de exploração, só poderá ser adquirido em estado de uso se na esfera do alienante foi considerado como sujeito a deperecimento, devendo nesse caso cumprir as condições do n.º 2 do art. 10.º do Dec. Reg. 25/2009, de 14.09. Não sendo considerado adquirido em estado de uso, não poderá ser aplicada a parte final do n.º 1 do art. 48.º, ainda que existam relações especiais entre a entidade adquirente e o alienante (Proc. n.º 2583/06, com despacho do Subdirector Geral, de 26.07.2007).

Em nossa opinião, embora sujeita a confirmação, este princípio deverá ser aplicável em relação a imóveis adquiridos a pessoas singulares desde que não afectos a actividades empresariais ou profissionais.

- A mais-valia obtida por um ACE com a alienação de um imóvel, na parte que coube à sociedade membro desse ACE, integra a matéria colectável desta, em sede de IRC, pelo que, tendo esta reinvestido o valor de realização correspondente àquela parte, beneficia do disposto no n.º 1 do art. 48.º do CIRC (Acórdão n.º 0240/96, do STA de 05.07.2006).
- Na perspectiva da AT (Circular n.º 6/2011), na alienação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo valor de aquisição é superior ao limite previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, no cálculo das mais-valias ou menos-valias realizadas, não obstante parte das depreciações praticadas não serem aceites para efeitos fiscais, será de considerar o total das depreciações praticadas e não o total das aceites para efeitos fiscais, embora tal não resulte da letra da lei (n.º 2 do art. 46.º do CIRC).
- Se assim não fosse, a penalização imposta na alínea e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC seria eliminada no momento da alienação pela realização de uma menor mais-valia ou de uma maior menos-valia.

Exemplo:

• Valor de aquisição	€ 50.000,00
• Ano de aquisição	2009
• Ano de alienação	2012
• Depreciações praticadas	€ 37.500,00
• Depreciações aceites	
29.923,87 x 25% x 3 =	€ 22.445,91
• Valor de realização	€ 15.000,00
• Mais-valia contabilística	
15.000 – (50.000 – 37.500) =	€ 2.500,00
• Mais-valia realizada ou fiscal	
15.000 – (50.000 – 37.500) x 1,05 =	€ 1.875,00

Correcção no Q. 07 em 2012

⇒ Campo 767 – Dedução de € 2.500,00

⇒ Campo 739 – Acréscimo de € 1.875,00, ou no caso de reinvestimento do valor de realização (n.º 1 do art. 48.º do CIRC), acréscimo de € 937,50 no campo 740

Porém, caso o valor de realização tivesse sido de € 10.000,00 teríamos:

- Menos-valia contabilística:

$$10.000 - (50.000 - 37.500) = - € 2.500,00$$

- Menos-valia realizada:

$$10.000 - (50.000 - 37.500) \times 1,05 = - € 3.125,00$$

Neste particular, tem de se ter em consideração o disposto na alínea l) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, o que implica que a parcela da menos-valia passível de ser reconhecida como gasto fiscal é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável:

$$\begin{aligned} \text{mv fiscal dedutível} &= \frac{\text{Valor limite}}{\text{Valor de aquisição}} \times \text{mv fiscal} \\ &= \frac{29.927,87}{50.000,00} \times (- € 3.125,00) \\ &= - € 1.870,49 \end{aligned}$$

Correcção no Q. 07 em 2011

⇒ Campo 736 – Acréscimo de € 2.500,00

⇒ Campo 769 – Dedução de € 3.125,00

⇒ Campo 752 – Acréscimo de € 1.254,51 (3.125,00 – 1.870,49)

No caso de barcos de recreio e aviões de turismo, que não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, a totalidade da menos-valia eventualmente apurada, que não é dedutível nos termos da alínea l) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, não pode ser incluída para efeitos de apuramento do saldo das mais-valias e menos-valias a inscrever nos campos 739 ou 740, não devendo constar do mapa de mais-valias e menos-valias (mapa mod. 31).

Pela mesma razão, a menos-valia fiscal não pode ser deduzida no campo 769, embora a menos-valia contabilística tenha de ser acrescida no campo 736.

- **Nas sociedades desportivas** (art. 4.º da Lei n.º 103/97, de 13.09), à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa dos elementos do activo fixo intangível (direitos de contratação de jogadores profissionais) é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no art. 48.º do CIRC, desde que o valor de realização seja reinvestido na sua totalidade na contratação de jogadores ou na aquisição de bens do activo fixo tangível afectos a fins desportivos até ao fim do terceiro período seguinte ao da realização.

O art. 6.º da Lei n.º 103/97, de 13.09 veio permitir a aplicação do regime de neutralidade fiscal às transmissões de elementos do activo fixo dos clubes desportivos para as sociedades desportivas ou para outras sociedades, cujo capital social seja maioritariamente detido por sociedades desportivas ou pelo clube fundador, ainda que não constituíssem ramos de actividade e a possibilidade dos clubes procederem à reavaliação extraordinária dos activos a transmitir, não prevendo quaisquer disposições específicas relativas ao apuramento de eventuais mais-valias por parte da sociedade beneficiária.

Assim, conforme previsto no Ofício Circulado n.º 20152, de 24.05.2011, da DSIRC, no apuramento das mais-valias geradas numa posterior transmissão desses bens reavaliados por parte das sociedades beneficiárias, o valor de aquisição a considerar deve ser o valor que esses bens tenham na contabilidade dos clubes desportivos antes de se proceder à respectiva reavaliação de acordo com o n.º 2 do art. 46.º do CIRC.

No caso do sujeito passivo ter reinvestido ou pretender reinvestir o valor de realização, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 48.º do CIRC, deverá preencher obrigatoriamente o Q. 09 do Anexo A à IES/DA, o qual tem por objectivo controlar o cumprimento das condições temporais do reinvestimento, equivalendo o seu preenchimento à opção pelo reinvestimento.

A não concretização do reinvestimento, no todo ou em parte, no prazo estabelecido legalmente, determina a consideração como rendimento fiscal no último período naquele incluído da parte proporcional da diferença positiva entre mais-valias e menos-valias realizadas ainda não incluída no lucro tributável, majorada em 15% (n.º 6 do art. 48.º do CIRC).

Exemplo:

- Valor de realização € 50.000
- Mais-valia contabilística € 10.000
- Mais-valia fiscal € 6.000
- Ano de alienação 2012
- Reinvestimento:

2011	€ 5.000
2012	€ 5.000
2013	€ 10.000
2014	€ 10.000
- Implicações fiscais:

2012	Deduz no campo	767/Q. 07.....	€ 10.000 ⁽¹⁾
	Acresce no campo	740/Q.07.....	€ 3.000 ⁽²⁾
2014	Acresce no campo	741/Q.07.....	€ 1.380 ⁽³⁾

(1) Mais-valia contabilística

(2) 50% da mais-valia fiscal

(3) Correção decorrente do reinvestimento parcial [60% do valor de realização (n.º 6 do art. 48.º do CIRC)]:

$$[(2.400+1.800)-3.000] \times 1,15 = 1.380$$

ou

$$40\% \times 3.000 \times 1,15 = 1.380$$

Esta penalização é igualmente aplicável, no período da alienação, sempre que não sejam mantidas as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento na titularidade do adquirente durante o período de pelo menos um ano, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no art. 74.º do CIRC (n.º 7 do art. 48.º do CIRC).

No caso de incumprimento total ou parcial do reinvestimento relativo a mais-valias realizadas antes de 01.01.2001, deverá aplicar-se a penalização prevista na redacção do n.º 5 do art. 44.º do CIRC (actual art. 48.º), antes da alteração introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, ou seja, ao valor do IRC liquidado relativamente ao terceiro período posterior ao da realização adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes, ou, não havendo lugar ao apuramento de IRC, corrige-se, em conformidade, o prejuízo fiscal declarado (Proc. N.º 1145/2003 da DSIRC).

Decorrente da alteração estrutural ao regime de tributação do saldo positivo entre mais-valias e menos-valias realizadas, nos casos de reinvestimento do valor de realização, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, houve necessidade de definir um **regime transitório**.

Assim, a legislação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, continua a aplicar-se às *mais-valias*

e menos-valias realizadas antes de 01.01.2001, até à realização, inclusive, de mais-valias ou menos-valias relativas à alienação de bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos valores de realização, conforme previsto na alínea a) do n.º 7 do art. 7.º da referida Lei:

$$MVF = VR - [(VA - MVA) - DFA] \times \text{Coef.}$$

Porém, em relação à diferença positiva entre *mais-valias e menos-valias realizadas antes de 01.01.2001*, no caso de o reinvestimento ter ocorrido ou ocorrer em bens não depreciables nos termos da legislação então em vigor, duas alternativas se mostram possíveis:

a) Regime da alínea b) do n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/2000

Neste caso, a referida diferença deverá ser imputada, proporcionalmente à parte que no total a reinvestir represente o valor do reinvestimento, ao custo de aquisição ou de produção dos bens objecto de reinvestimento e a este deduzida para efeitos do cálculo da respectiva mais-valia ou menos-valia:

$$MVF = VR - (VA - MVA) \times \text{Coef.}$$

À diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a estes bens não depreciables, será dado o seguinte tratamento:

- A parte correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição ou de produção ($MVA \times \text{Coef.}$), até ao limite de MVF, será diferida durante 10 anos, em partes iguais a contar do ano da realização.
- A parte restante, a haver, será de incluir no lucro tributável em conformidade com o actual regime fiscal das mais-valias e menos-valias.
- Sendo obtida uma menos-valia, não haverá qualquer parcela a diferir, sendo aquela deduzida no campo 769.

b) Regime da Lei n.º 109-B/2001

Possibilidade de inclusão de apenas 50% da mais-valia associada (MVA) a bens não depreciables na matéria colectável de qualquer período, desde que posterior a 01.01.2001 mas anterior ao da alienação dos referidos bens, não dependendo da exigência de novo reinvestimento (n.º 8 do art. 32.º da Lei n.º 109-B/2001).

Nesta alternativa, a mais-valia associada (MVA) não entrará no cálculo da mais-valia ou menos-valia que venha a ser realizada com a alienação dos bens em causa.

Exemplo:

A – Regime da Lei n.º 30-G/2000:

- MVA (realizada antes de 01.01.2001) 4.000
- Valor de realização (VR) 8.000
- Reinvestimento após 01.01.2001 em terreno ($VA = 9.000$)
- Coeficiente de correcção monetária teórico 1,1
- VR' (alienação após 01.01.2002, nos termos da legislação em vigor):

a) 20.000

b) 9.500

c) 5.000

a) $MVF = 20.000 - (9.000 - 4.000) \times 1,1 =$

$= 14.500$ — $\begin{cases} 4.400 \rightarrow 1/10 \text{ (acrécimo anual de 440)} \\ 10.100 \rightarrow 50\% \text{ (acrécimo no ano de realização de 5.050)} \end{cases}$

b) $MVF = 9.500 - (9.000 - 4.000) \times 1,1 = 4.000$

Como $4.000 < 4.400 \rightarrow 1/10 \text{ (acrécimo anual de 400)}$

c) $MVF = 5.000 - (9.000 - 4.000) \times 1,1 = -500$ (a deduzir no ano de realização)

B – Regime da Lei n.º 109-B/2001:

Se o sujeito passivo se decidir pelo acréscimo de 50% de MVA (2.000) em qualquer exercício anterior ao da alienação, neste exercício o cálculo da mais-valia realizada não levará em consideração MVA:

a) $MVF = 20.000 - 9.000 \times 1,1 = 10.100$

b) $MVF = 9.500 - 9.000 \times 1,1 = -400$

c) $MVF = 5.000 - 9.000 \times 1,1 = -4.900$

Campo 737 – 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art. 45.º, n.º 3, parte final)

Neste campo são inscritas, em 50%, as importâncias relativas a outras perdas (que não sejam menos-valias, dado que estas obedecem ao “mecanismo” das mais-valias e menos-valias) relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio. São, por exemplo, acrescidas neste campo 737 as importâncias correspondentes a 50% das perdas por reduções de justo valor, quando estas se enquadrem no âmbito da alínea i) do n.º 1 do art. 23.º, por força do disposto na alínea a) do n.º 9 do art. 18.º, ambos do CIRC, bem como as menos-valias dedutíveis no caso de liquidação de uma sociedade, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 81.º do CIRC.

Campo 738 – Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art. 46.º, n.º 5, alínea b)]**Campo 768 – 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art. 46.º, n.º 5, alínea b) e art. 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art. 45.º, n.º 3, 1.ª parte)**

As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais nos termos do art. 18.º, n.º 9, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 desse mesmo artigo, são assimiladas a transmissões onerosas.

Assim, no caso de ser determinada uma mais-valia fiscal, o respectivo montante é acrescido neste campo 738.

Repare-se que esta mais-valia só é apurada para efeitos fiscais. Como não decorre de uma verdadeira transmissão onerosa, não pode beneficiar do regime do reinvestimento previsto no art. 48.º. Logo, tem de ser tratada autonomamente, não entrando no cômputo geral da diferença entre as mais-valias e as menos-valias fiscais. Daí que o seu montante tenha de ser inscrito neste campo 738.

Se a mudança no modelo de valorização determinar uma menos-valia fiscal:

- a) A mesma não pode ser deduzida no Quadro 07, por força do disposto na parte final do art. 23.º, n.º 5, quando a mudança no modelo de valorização relevante para efeitos fiscais tiver resultado de transmissão onerosa de partes de capital a entidades com as quais existem relações especiais nos termos do art. 63.º, n.º 4;
- b) A menos-valia pode ser deduzida em 50%, nos restantes casos, desde que verificado o requisito da indispensabilidade (art. 45.º, n.º 3). Neste caso, o respectivo montante é deduzido no campo 768.

Como já referimos, no âmbito da mudança do modelo de valorização, quer seja apurada uma mais-valia ou uma menos-valia fiscal, a mesma não entra para o cálculo da diferença positiva ou negativa das mais-valias e menos-valias a que se refere o art. 48.º (regime de reinvestimento).

Exemplo:

Em Janeiro de 2010, a Sociedade X, Lda adquiriu, em mercado regulamentado, 1.000 acções da Sociedade K, SA, pelo montante de € 20.000,00, ficando detentora de 8% do respectivo capital social.

No final do ano de 2010, o justo valor destas acções era de € 19.000,00. Admita-se que no final de 2011 o justo valor é de € 21.000,00.

Admita-se, ainda, que no início de 2012 a sociedade vende 60% das acções por € 12.600,00 que representa o justo valor à data da venda.

No período de tributação de 2010, a sociedade reconheceu uma perda de redução de justo valor de € 1.000,00.

Esta perda não é aceite fiscalmente dado que, por força do disposto no art. 18.º, n.º 9, alínea a), não se aceitam os ajustamentos (positivos ou negativos) derivados da aplicação do justo valor quando as partes de capital (instrumentos de capital próprio), ainda que com preço formado num mercado regulamentado, representam uma participação no capital social superior a 5%.

Por isso, a perda de € 1.000,00 deve ser acrescida no campo 713.

No período de tributação de 2011, a empresa reconheceu um ganho por aumento de justo valor de € 2.000,00, o qual tem de ser deduzido no campo 759.

Em 2012, o sujeito passivo aliena 60% das acções pelo seu justo valor, pelo que o resultado contabilístico é nulo.

Em termos fiscais, a sociedade tem de apurar:

- A mais-valia realizada correspondente à alienação;
- A mais-valia correspondente à mudança no modelo de valorização, pelo facto de a empresa passar a deter 3,2% do capital social da participada e, portanto, passarem a ser aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor [art. 18.º, n.º 9, alínea a) e art. 46.º, n.º 5, alínea b)].

Assim:

Em 2010

Custo de aquisição: € 20.000,00 (1.000 acções)

Justo valor em 31/12: € 19.000,00

Reconhecimento contabilístico da perda por redução de justo valor: € 1.000,00

⇒ Campo 713 – Acréscimo de € 1.000,00

Em 2011

Justo valor: € 21.000,00

Reconhecimento contabilístico do ganho por aumento de justo valor: € 2.000,00

⇒ Campo 759 – Dedução de € 2.000,00

Em 2012

Alienação de 60% das acções por € 12.600,00

Justo valor: € 12.600,00

Resultado contabilístico: € 12.600,00 – € 12.600,00 = 0

* Mais-valia fiscal correspondente à alienação de 60% das acções:

Valor de realização: € 12.600,00

Valor de aquisição: € 12.000,00

Mais-valia fiscal: € 12.600,00 - € 12.000,00 = € 600,00

NOTA: Por razões de simplificação não se considerou no exemplo o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável às partes de capital por força do disposto no art. 47.º, n.º 2.

⇒ Campo 739 – Acréscimo de € 600,00

* Mais-valia fiscal correspondente à assimilação a transmissão onerosa da mudança do modelo de valorização (correspondente às acções que continuam a ser detidas pela Sociedade X, Lda. e que representam, agora, 3,2% do capital da sociedade participada).

Valor de realização (assimilação): 40% x 21.000,00 = € 8.400,00

Valor de aquisição: 40% x 20.000,00 = € 8.000,00

Mais-valia fiscal: € 8.400,00 - € 8.000,00 = € 400,00

Correcção no Quadro 07:

⇒ Campo 738 – Acréscimo de € 400,00

Campo 743 e Campo 770 – Correcções relativas a instrumentos financeiros derivados (art. 49.º)

Nestes campos são de inscrever as correcções relativas a instrumentos financeiros derivados, quando ocorram divergências entre o tratamento contabilístico adoptado pelo sujeito passivo e o disposto no art. 49.º do CIRC.

Campo 744 – Correcções relativas a preços de transferência (art. 63.º, n.º 8)

Neste campo serão de incluir, conforme disposto no n.º 8 do art. 63.º do CIRC e no n.º 1 do art. 3.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21.12, os ajustamentos positivos ao lucro tributável pela realização de *operações vinculadas em que intervenha o sujeito passivo e uma entidade não residente* e sejam praticados termos ou condições diferentes dos que seriam normalmente acordados, aceites e praticados entre entidades independentes, chamando-se a atenção para os acordos prévios sobre os preços de transferência (APPT) previstos no art. 138.º do CIRC e regulamentados na Portaria n.º 620-A/2008, de 16.07.

Pretende-se, deste modo, anular os efeitos fiscais dos desvios ocorridos, por forma a que o lucro tributável apurado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais (n.º 4 do art. 63.º do CIRC).

Campo 745 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art. 64.º, n.º 3, alínea a)]

Neste campo será de inscrever a diferença para mais entre o valor patrimonial tributário (VPT) definitivo e o valor constante do contrato na transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, devendo o sujeito passivo transmitente, sempre que aquele seja determinado em momento posterior ao da entrega da declaração mod. 22 do exercício da transmissão, proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do VPT definitivo (n.º 4 do art. 64.º do CIRC), sinalizando o campo 3 do Q.04.1 da referida declaração.

Esta declaração, cumprido o prazo de apresentação referido, considera-se entregue dentro do prazo legal.

Em conformidade com o disposto no art. 139.º do CIRC, este acréscimo no campo 745 não é de efectuar no caso em que o sujeito passivo, em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de

finanças competente a apresentar em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos, faça prova de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT definitivo.

Neste caso, para além de não ser de acrescer no campo 745 a diferença de valores (efeito suspensivo da liquidação), o valor em causa deve ser objecto de menção no campo 416 do Q. 11 da declaração mod. 22.

Sobre os procedimentos a adoptar no âmbito da contestação prevista no art. 139º do CIRC recomenda-se a leitura do Ofício Circulado n.º 20136, de 11.03.2009, da DSIRC.

Orientações administrativas:

- *Correcções do valor de transmissão de imóveis – **Caducidade** (Inf. n.º 01713/2008, Proc./IRC n.º 2668/2008, com parecer do Subdirector Geral de 27.08.08):*

À Administração Tributária só é lícito interferir, para efeitos das correcções resultantes do art. 64.º do CIRC, após o decurso dos prazos previstos para apresentação das declarações devidas, tendo ainda em atenção a possibilidade que o sujeito passivo tem de socorrer-se do procedimento de produção de prova a que se refere o art. 139.º do CIRC.

Assim, tem sido entendido que se o VPT definitivo for determinado durante o último período correspondente à caducidade do direito de liquidar para efeitos de IRC, o sujeito passivo alienante permanece obrigado à apresentação da declaração de substituição em Janeiro do ano seguinte e simultânea liquidação e pagamento.

Porém, se o não fizer, a Administração Tributária nada pode, em cumprimento do que dispõem os arts. 45.º e 46.º da LGT e art. 101.º do CIRC (caducidade do direito à liquidação).

Exemplo:

- *Em 2008 foi alienado um imóvel por €100.000,00;*
- *O VPT definitivo (€150.000,00) apenas foi comunicado ao alienante em Julho de 2012;*
- *Compete ao alienante entregar em Janeiro de 2013 uma declaração de substituição, incluindo no campo 745 do Q. 07 a diferença (€50.000,00) entre o VPT definitivo e o valor declarado, procedendo à liquidação e pagamento do imposto adicional;*
- *Não o fazendo, a Administração Fiscal não pode actuar dado o decurso do prazo de caducidade.*

- *O disposto no art. 64.º do CIRC não tem aplicação nos casos em que a transferência dos bens imóveis se insira numa operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de partes sociais, desde que abrangida pelo regime especial de neutralidade fiscal previsto no art. 74.º do CIRC.*

O mesmo será de referir quando a sociedade fundida, cindida ou contribuidora é uma sociedade de locação financeira e transfere para a sociedade beneficiária os imóveis locados em regime de locação financeira, uma vez que, em obediência ao princípio contabilístico da substância sobre a forma, o respectivo valor não se encontra registado numa conta de imobilizações, mas sim numa rubrica do Activo que evidencie o crédito que detém sob o locatário, não se verificando qualquer resultado na transferência da propriedade jurídica dos referidos imóveis, dado que, em termos contabilísticos, o que de facto se transfere, é, tão só, um crédito (Inf. Vinculativa no Proc. n.º 1588/04 com despacho de 21.07.2004).

- *Nos casos em que um sujeito passivo de IRC alienar um imóvel a uma empresa locadora e, em simultâneo, celebrar, sobre o mesmo imóvel, um contrato de locação financeira (leaseback), tendo em vista o disposto no n.º 2 do art. 25.º do CIRC também não será de aplicar o disposto no art. 64.º do CIRC (Despacho da Directora de Serviços do IRC, de 06.03.2006, no Proc. n.º 215/06).*

- Quanto ao conceito de valor de realização para efeitos do previsto no art. 48.º do CIRC, se o valor do contrato ou o VPT, transcreve-se o Ofício n.º 15145, de 29.06.2009, da DSIRC:

“Ainda que o valor patrimonial tributário (VPT) definitivo seja superior ao valor do contrato de venda do imóvel, o valor de referência a ser usado no cálculo da mais-valia fiscal e a ser considerado para efeitos de aproveitamento do regime de reinvestimento previsto no art. 48.º do Código do IRC é o valor de realização, o qual, nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 46.º, do mesmo Código, é o valor da respectiva contraprestação.

O valor da diferença positiva entre o VPT definitivo e o valor constante do contrato deve ser inscrito de forma autónoma, no campo 745 do Quadro 07 respeitante ao exercício em que foi realizada a mais-valia ou, se o VPT não tiver sido fixado até ao último dia do prazo para a entrega dessa declaração, deve o mesmo ser inscrito no referido campo da declaração de substituição a entregar no prazo previsto no n.º 4 do art. 64.º”

Campo 746 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 65.º)

Em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 65.º do CIRC, não concorrem para a determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se tais encargos corresponderem a operações efectivamente realizadas e não tenham um carácter anormal ou um montante exagerado, competindo o ónus da prova ao sujeito passivo, na sequência de notificação efectuada com a antecedência mínima de 30 dias (n.º 4 do art. 65.º do CIRC).

Considera-se haver um *regime fiscal claramente mais favorável* quando o território da residência do titular dos rendimentos constar da Portaria n.º 150/2004, de 13.02, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 08.11, ou quando aí não seja tributado em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC ou, sendo-o, o montante do imposto pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se o respectivo titular fosse considerado residente em território português.

No caso de se verificar o acréscimo neste campo, o valor em causa é ainda objecto de tributação autónoma nos termos do previsto no n.º 8 do art. 88.º do CIRC (ver anotações ao campo 365 do Q. 10).

O mesmo será de aplicar às importâncias pagas ou devidas indirectamente a qualquer título às mesmas entidades quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do destino de tais importâncias, o que se presume sempre que existam relações especiais nos termos do n.º 4 do art. 63º do CIRC (n.º 5 do art. 65º do CIRC).

Campo 747 – Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artigo 66.º)

Imputação ao sujeito passivo, na proporção da sua participação social e *independentemente de distribuição*, dos lucros obtidos por sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, desde que:

- A participação social detida, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, seja de, pelo menos, 25%.
- A participação social detida seja de, pelo menos, 10% sempre que a sociedade não residente seja detida, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, em mais de 50% por sócios residentes.

Idêntico tratamento se verifica sempre que o sócio residente em território português acima referido esteja sujeito a um regime especial de tributação, caso em que a imputação é feita directamente às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participação, residentes em território português e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação no capital da sociedade não residente.

O período em que a imputação é feita, deve ser o que integra o termo do período de tributação da sociedade não residente e deverá corresponder ao lucro por esta obtido deduzido do imposto sobre o rendimento incidente sobre esse lucro no território de residência.

Caso, posteriormente, ocorra a distribuição de lucros que tenham sido objecto de imputação, devidamente comprovada, serão de deduzir à base tributável do período da sua obtenção, até à sua concorrência, sem prejuízo de aplicação nesse período do crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos e condições da alínea a) do n.º 2 do art. 90.º e do art. 91.º do CIRC.

O processo de documentação fiscal a que se refere o art. 130.º do CIRC deverá integrar, em relação à sociedade não residente:

- As contas devidamente aprovadas pelos órgãos sociais competentes relativas ao período a que respeita o lucro imputado;
- A cadeia de participações directas e indirectas entre entidades residentes e aquela.
- A demonstração do imposto pago e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português, sempre que o território de residência não conste da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13.02, alterada pela Portaria n.º 192/2011, de 08.11.

Este regime de transparência fiscal não será aplicável às sociedades não residentes sempre que se verifiquem *cumulativamente* as seguintes condições:

- a) Os respectivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território de residência ou do exercício de uma actividade comercial que não tenha como intervenientes entidades residentes em território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa.
- b) A sua actividade principal não consista na realização das seguintes operações:
 - Operações próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;
 - Operações relativas à actividade seguradora, quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência ou respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
 - Operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos de propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;
 - Locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.

Sempre que a entidade participante esteja sujeita a um regime especial de tributação, a imputação em causa é feita directamente às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participação, residentes em território português sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação.

O disposto neste artigo não se aplica sempre que a entidade não residente seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da UE ou num Estado membro do EEE, neste último caso desde que este esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma actividade económica de natureza empresarial.

O conceito de país com um regime fiscal claramente mais favorável é o que se encontra expresso no campo 746.

Campo 748 – Subcapitalização (art. 67.º, n.º 1)

Neste campo deverão ser incluídos os juros suportados correspondentes à parte considerada excessiva do endividamento do sujeito passivo junto de entidade não residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia com a qual existam relações especiais (n.º 4 do art. 63.º do CIRC) ou de terceiro não residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de entidades com as quais existam relações especiais.

O excesso de endividamento verifica-se sempre que o valor das dívidas contraídas nas condições referidas, em relação a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da sua participação no capital próprio do sujeito passivo.

No cálculo do endividamento será de considerar qualquer forma de crédito, independentemente do tipo de remuneração acordada, incluindo os resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.

O capital próprio será a soma do capital social subscrito e realizado com as demais rubricas da classe 5 do SNC, excepto as mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, nomeadamente as resultantes de reavaliações ou da aplicação do método da equivalência patrimonial.

Não haverá que efectuar qualquer correcção se o sujeito passivo demonstrar que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão, o risco e outros critérios pertinentes, salvo nos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13.02, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 08.11).

A referida prova deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o art. 130.º do CIRC.

Orientações administrativas:

- *Relativamente às operações entre entidades relacionadas abrangidas pelas regras dos preços de transferência (art. 63.º do CIRC e Portaria n.º 1446-C/2001, de 21.12), uma vez que as decisões dos acórdãos interpretativos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias produzem efeitos obrigatórios em relação a todos os tribunais nacionais e, indirectamente, em relação a todos os sujeitos de direito, com efeitos retroactivos ao momento da entrada em vigor da norma comunitária, salvo disposição em contrário, temos que o regime da subcapitalização a que se refere o art. 67.º do CIRC deve ser afastado no que concerne aos endividamentos para com entidades residentes noutros Estados Membros da União Europeia.*

Os Serviços não devem, pois, efectuar correcções, nestas situações ainda que as mesmas digam respeito a períodos anteriores à data da alteração legislativa do art. 67.º do CIRC pela Lei n.º 60-A/2005, de 30.12.

Tal orientação não prejudica, contudo, que as operações entre entidades relacionadas sejam abrangidas pela obrigação de manter, de forma organizada e no processo de documentação fiscal, os elementos aptos a comprovar a adequação dos termos e condições praticados desde que o valor anual de vendas líquidas e outros proveitos seja igual ou superior a € 3.000.000 (Informação vinculativa no Proc. n.º 1195/2005).

- *Aos juros pagos por uma sucursal localizada em território português de uma entidade não residente à respectiva sede central, como contrapartida de financiamentos por esta concedidos, não é de aplicar o regime da subcapitalização previsto no art. 67.º do CIRC, uma vez que não tendo a sucursal capital próprio, não é possível determinar o excesso de endividamento nos termos do n.º 3 daquela norma. Tal não prejudica, todavia, a aplicação das regras relativas aos preços de transferência, ao abrigo do n.º 9 do art. 63.º do CIRC (Proc. n.º 927/2003, da DSIRC).*
- *O procedimento a que se refere o art. 63.º do CPPT não é de aplicar às normas anti-abuso previstas nos arts. 63.º, 65.º, 66.º e 67.º do CIRC, já que estas não só não se ajustam à delimitação conceitual naquela prevista como, também, contêm elas mesmas um procedimento tendencialmente completo em que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram plenamente assegurados.*

Campo 749 – Correcções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art. 68.º)

Este campo é utilizado nas situações em que haja rendimentos obtidos no estrangeiro que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 91.º e os mesmos tenham sido contabilizados pelo montante líquido do imposto suportado.

Por outro lado, é de considerar no campo 353 do Quadro 10, para efeitos de dedução à colecta, a menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- A fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Assim, se a taxa do imposto pago no estrangeiro for superior à do IRC, o valor a mencionar neste campo é o imposto pago no estrangeiro mas o crédito de imposto a inscrever no campo 353 do Quadro 10 é a fracção do IRC correspondente aos rendimentos ilíquidos dos impostos pagos no estrangeiro líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Existindo Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução no campo 353 do Quadro 10 não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela Convenção.

Exemplo

A sociedade “Beta, Lda” auferiu e contabilizou como rendimento, em 2012 o valor de 1.500 euros (valor líquido do imposto suportado), provenientes de um país estrangeiro.

Os referidos rendimentos foram tributados no Estado da fonte à taxa de:

- a) 20%
- b) 40%

O lucro tributável da sociedade “Beta, Lda” nesse período foi de 2.300 euros, valor que já inclui o imposto suportado no estrangeiro, acrescido ao resultado líquido (campo 749), conforme dispõe o n.º 1 do art. 68.º do CIRC.

a) Lucro tributável	2.300
Colecta do IRC (2.300 x 25%)	575
Dedução à colecta (Q. 10-campo 353)	<u>375</u> ⁽¹⁾
IRC liquidado	<u><u>200</u></u>

(1) Imposto pago no estrangeiro:

$$1.500 / 0,80 \times 20\% = 375$$

- Cálculo do IRC correspondente, considerando que os 1.500 já são líquidos de gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção:

$$1.500 / 0,80 \times 25\% = 468,75$$

- Dedução daquele, porque inferior à fracção do IRC correspondente ao rendimento ilíquido auferido (n.º 1 do art. 91.º do CIRC).

b) Lucro tributável	2.300
Colecta do IRC (2.300 x 25%)	575
Dedução à colecta (Q. 10-campo 353)	<u>575</u> ⁽¹⁾
IRC liquidado	<u><u>0</u></u>

(1) Imposto pago no estrangeiro:

$$1.500 / 0,6 \times 40\% = 1.000$$

- Cálculo do IRC correspondente, considerando que os 1.500 já são líquidos de gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção:

$$1.500 / 0,6 \times 25\% = 625$$

- Dedução deste, porque inferior ao imposto pago no estrangeiro, mas, por insuficiência de colecta, apenas serão dedutíveis 575 euros, não sendo o remanescente (50 euros) de deduzir a períodos futuros.

Campo 750 e Campo 773 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permuta de partes sociais (arts. 74.º, 76.º e 77.º)

Neste campo é de corrigir os montantes que resultam das diferenças entre as regras contabilísticas e as regras de apuramento do lucro tributável previstas nos arts. 74.º, 76.º e 77.º do CIRCI (neutralidade fiscal).

Campo 751 – Donativos não previstos ou além dos limites legais (arts. 61.º a 62.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais)

Neste campo, para além dos donativos não aceites, deverão igualmente ser incluídos os donativos para além dos limites legais, previstos nos arts. 62.º e 62.º-A do EBF e noutros diplomas legais.

Um maior desenvolvimento sobre o tratamento fiscal dos donativos encontra-se evidenciado no **ponto 4) do Anexo 1** a este trabalho.

Na prática, sempre que os donativos se encontrem sujeitos a limite, o valor do donativo será aceite como custo fiscal até ao limite, beneficiando o valor aceite da majoração prevista na Lei:

Exemplo:

- Volume de negócios 1.000.000 euros
- Valor do donativo (mecenato social):
 - a) 12.000 euros
 - b) 7.000 euros
- Limite: $8\% \times 1.000.000 = 8.000$ euros
- Majoração: 40%
 - a) Acresce 4.000 euros no campo 751 do Q. 07 e deduz 3.200 euros no campo 774 do Q. 07, devendo fazer constar este valor no Q. 04 (campo 406) e no Q. 08 do Anexo D à declaração mod. 22
 - b) Deduz 2.800 euros no campo 774 do Q. 07, devendo fazer constar este valor no Q. 04 (campo 406) e no Q. 08 do Anexo D à declaração mod. 22

Campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art. 32.º, n.º 2 do EBF)

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 32.º do EBF, as mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, de partes de capital que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.

Acresce que, conforme previsto no n.º 6 da Circular n.º 7/2004, de 30.03, os encargos financeiros suportados com a aquisição de participações que sejam susceptíveis de virem a beneficiar do regime previsto no n.º 2 do art. 32.º do EBF, são de desconsiderar como gasto fiscal (acréscimo no campo 779) no período em que são suportados, independentemente de se encontrarem já reunidas todas as condições para a aplicação daquele regime especial.

Caso se conclua, no momento da alienação das participações que não se verificaram as condições para a aplicação daquele regime, proceder-se-á, nesse período, à consideração como gasto fiscal dos encargos financeiros que não foram como tal considerados em períodos anteriores, mediante inclusão no campo 775.

O referido também é aplicável a SCR e ICR, conforme previsto no n.º 1 do art. 32.º-A do EBF.

Campo 752 e Campo 775 – Linhas em branco

Estes campos encontram-se reservados à inclusão de valores que não sejam contemplados nos demais campos,

devendo, sempre que utilizados, ser de juntar uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal (art. 130.º do CIRC), nomeadamente:

- a) Erros não fundamentais, como erros aritméticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, interpretações erradas de factos, fraudes e negligências, desde que qualquer das situações não seja materialmente relevante, movimentadas a débito das contas 6881 e/ou 6888, que não sejam considerados comprovadamente indispensáveis para a realização de rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (n.º 1 do art. 23.º do CIRC), nomeadamente (campo 752):
 - Acertos de saldos devedores não justificados.
 - Perdões particulares de dívidas.
- b) No caso da conta 788 incluir ganhos relacionados com concordatas e perdões de dívidas, sempre que estes tenham na sua base decisões no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não concorrem para a formação do lucro tributável do devedor (n.º 2 do art. 268.º do CIRE), pelo que serão de incluir no campo 775.
- c) Contratos de locação financeira celebrados até 31.12.93 (Dec. Lei n.º 420/93, de 28.12), com especial relevância na locação imobiliária, devendo ser dado cumprimento às exigências fiscais decorrentes daquela legislação, cujo documento de suporte é o mapa 40:
 - Acréscimo no campo 752 das depreciações contabilizadas (coluna 6 do mapa 40);
 - Decréscimo no campo 775 das amortizações financeiras e/ou depreciações do valor residual (colunas 7 e 8 do mapa 40).
- d) Valor do subsídio não destinado à exploração que nos termos do n.º 2 do art. 22.º do CIRC deva ser incluído no lucro tributável (campo 752), na parte que proporcionalmente corresponder à quota perdida, sempre que no período sejam praticadas depreciações ou amortizações inferiores à quota mínima, uma vez que, nos termos do SNC, a reposição contabilística deverá processar-se, de uma forma sistemática, apenas na proporção das depreciações ou amortizações praticadas.
- e) Montante dos lucros distribuídos por parte das entidades abrangidas pelo art. 6.º do CIRC (campo 775), sempre que incluídos no resultado (conta 792 do SNC), desde que referidos a períodos de tributação em que tenha sido aplicável o regime da transparência fiscal.
- f) IVA contabilizado como custo quando suportado em operações efectuadas noutros Estados Membros da União Europeia, cujo direito ao reembolso ao abrigo da 8.ª Directiva do Conselho (79/1072/CEE), de 06.12 não foi exercido e nos termos da legislação de cada um daqueles Estados o poderia ter sido (Circular n.º 14/2008, de 11.07, da DSIRC).
- g) Dedução (campo 775) resultante da actualização, pelos coeficientes de desvalorização da moeda da parte dos encargos de explorações silvícolas plurianuais correspondentes à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total e ainda não considerada em período de tributação anterior (n.º 7 do art. 18.º do CIRC).
- h) Encargos financeiros acrescidos em períodos anteriores (campo 779) que no período devam ser de considerar gasto fiscal por deixarem de se verificar as condições para a aplicação do regime especial previsto no n.º 2 do art. 32.º e no n.º 1 do art. 32º-A, ambos do EBF (campo 775).
- i) Correção decorrente do disposto na alínea l) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC (campo 752) conforme exemplificado na página 36.
- j) As perdas por imparidade de créditos de cobrança duvidosa constituídas num determinado período de tributação para além dos limites legais, como tal acrescidos no campo 718 na parte excedente, deduzem nos períodos de tributação seguintes, levando em consideração o limite anual acumulado, no campo 775.

Exemplo:

Perda por imparidade de crédito em mora há 8 meses, no montante de €10.000,00, contabilizada a 100% em 2011

- Em 2011

⇒ Campo 718 – Acréscimo de 75% do crédito (€ 7.500,00)

- Em 2012

⇒ Campo 775 – Dedução de 50% do crédito (€ 5.000,00)

- Em 2013

⇒ Campo 775 – Dedução de 25% do crédito (€ 2.500,00)

Campo 754 – Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art. 22.º, alínea f) do D.R. n.º 25/2009, de 14/09]

No Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, revogado pelo art. 23.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, exigia-se que os designados encargos de projecção económica plurianual, previstos no n.º 4 do art. 17.º desse diploma, fossem considerados como custos (gastos), em partes iguais, durante um período mínimo de três anos.

Para os sujeitos passivos que contabilizaram esses encargos integralmente como custos (gastos), quando incorridos, e que vinham procedendo às necessárias correcções fiscais no Quadro 07, devem deduzir neste campo a quota-parte dos custos (gastos), imputáveis ao período, ainda não aceites fiscalmente.

Exemplo:

Em 2009, a Sociedade X, Lda. suportou encargos com uma campanha publicitária no montante de € 9.000,00, tendo-os registado, na íntegra, como custos (gastos).

Em cumprimento do art. 17.º, n.º 4, alínea d) do D.R. n.º 2/90, acresceu no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 relativa a esse período de tributação o montante de € 6.000,00 ($2/3 \times 9.000,00$).

Em 2010 e 2011

⇒ Campo 754 – Dedução de 3.000,00 em cada ano (de acordo com a disposição transitória prevista no art. 22.º, alínea f) do D.R. n.º 25/2009, de 14/09)

Se o sujeito passivo tiver contabilizado estes encargos numa conta do activo (por exemplo, custos diferidos ou imobilizações incorpóreas), com o objectivo de os reconhecer como custos (gastos) em três anos, teve, na data da transição para o SNC / IAS, que desreconhecer esse activo e considerar em capitais próprios o saldo remanescente.

Neste caso, o ajustamento contabilístico efectuado integra-se no regime transitório previsto no art. 5.º do Decreto Lei n.º 159/2009, de 13/07, que alterou e republicou o Código do IRC, sendo um ajustamento fiscalmente relevante e, portanto, dedutível em cinco anos.

Esta dedução não deve ser inscrita no campo 754, mas sim num dos campos 703 ou 705, dependendo da natureza do saldo global dos ajustamentos.

Campo 762 – Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art. 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art. 35.º, n.º 3)

Neste campo são deduzidos os montantes da reversão dos ajustamentos de inventários (perdas por imparidade), nos casos em que esses ajustamentos tenham sido tributados aquando do seu reconhecimento.

São, também, inscritos os rendimentos resultantes da reversão de perdas por imparidade, nos casos em que estas tenham sido tributadas aquando do seu reconhecimento.

Nos casos de reversão de uma perda por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis, só deve ser inscrita neste campo a parte da perda por imparidade ainda não deduzida nos termos do n.º 4 do art. 35.º.

Campo 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art. 20.º do D.R. n.º 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art. 35.º, n.º 4)

De acordo com o art. 1.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, são aceites para efeitos fiscais as depreciações e amortizações que tenham sido contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Por sua vez, o art. 20.º deste diploma estabelece que as depreciações e amortizações que não tenham sido consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas são aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes (sendo deduzidas neste campo 763), desde que não sejam excedidas as quotas máximas fixadas no diploma.

Exemplo:

Em 2010, uma empresa adquiriu uma máquina de fotocopiar por € 5.000,00, que reconheceu como activo fixo tangível e atribuiu uma vida útil esperada de quatro anos.

O D.R. n.º 25/2009 prevê, para estas máquinas, uma vida útil de cinco anos.

Assim:

Anos	Deprec. Contabilística	Deprec. aceite	Correcções no Q.07
2010	1.250,00	1.000,00	+ 250,00 (Campo 719)
2011	1.250,00	1.000,00	+ 250,00 (Campo 719)
2012	1.250,00	1.000,00	+ 250,00 (Campo 719)
2013	1.250,00	1.000,00	+ 250,00 (Campo 719)
2014	0,00	1.000,00	-1.000,00 (Campo 763)

Em 2014, a empresa já não reconhece contabilisticamente qualquer depreciação, podendo, no entanto, deduzir neste campo o montante de €1.000,00, que corresponde às depreciações que foram tributadas nos períodos de tributação anteriores (art. 20.º do Dec. Reg. n.º 25/2009).

De acordo com o art. 35.º, n.º 4, as perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos arts. 38.º e 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Exemplo:

Admitamos os seguintes dados para uma determinada máquina que sofreu uma perda por imparidade:

Custo de aquisição (em 2009): €80.000,00

Período de vida útil: 5 anos (coincidente com o previsto no D.R. n.º 25/2009)

Perda por imparidade (em 2010): €9.000,00

Em 2010

Depreciação contabilística

80.000,00 x 20% = 16.000,00 (gasto fiscalmente aceite)

Perda por imparidade: €9.000,00 (gasto não aceite fiscalmente) Campo 719

Em 2011

Cálculo da quantia escriturada revista (NCRF 12, § 31)

80.000,00 (custo de aquisição) – 32.000,00 (depreciações acumuladas) – 9.000,00
(perda por imparidade) = 39.000,00

Depreciação contabilística

39.000,00/3 (anos de vida útil restante) = 13.000,00 (gasto fiscalmente aceite)

Se não tivesse havido uma perda por imparidade, a depreciação anual fiscalmente aceite seria de 16.000,00.

Logo, para além de se aceitar a depreciação anual contabilizada, o sujeito passivo pode ainda deduzir neste campo a quantia de 3.000,00 (16.000,00 - 13.000,00).

O mesmo será de referir em relação a 2012 e 2013.

No final da vida útil (2013), verifica-se que foi aceite fiscalmente tanto a depreciação que o sujeito passivo reconheceu contabilisticamente (71.000,00) como a perda por imparidade reconhecida em resultados em 2010 (9.000,00).

Campo 764 – Reversão de provisões tributadas (arts. 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)

Inscribe-se neste campo o montante das reversões de provisões (conta 763 do SNC) que por não serem fiscalmente dedutíveis ou excederem os limites legais tiveram de ser corrigidas no campo 721.

Campo 765 – Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

Engloba os impostos que não foram considerados gasto fiscal no período de tributação em que foram reconhecidos e, como tal, foram acrescidos no campo 724.

A restituição de impostos não dedutíveis (conta 7882 do SNC) e/ou o excesso de estimativa para impostos (conta 7885 do SNC) afectam positivamente o resultado líquido do período, servindo, pois, este campo para neutralizar esse efeito.

Campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art. 51.º)

O art. 51.º do CIRC tem por objectivo eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, ou seja, o montante ilíquido dos rendimentos provenientes de lucros distribuídos por uma participada, não obstante rendimentos contabilísticos, não concorrem para a formação do lucro tributável da participante, verificadas as condições a seguir enunciadas, sendo de inscrever neste campo.

A *eliminação da dupla tributação* (n.º 1 do art. 51.º do CIRC) verificar-se-á sempre que os lucros sejam distribuídos por sociedades com sede ou direcção efectiva em território português, e estejam sujeitas e não isentas de IRC ou estejam sujeitas ao imposto referido no art. 7.º do CIRC (imposto de jogo), a sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas ou empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, desde que a entidade beneficiária:

- Não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no art. 6.º do CIRC;
- Detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

Este regime é igualmente aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, nas seguintes situações (n.º 2 do art. 51.º do CIRC):

- Rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros, das mútuas de seguros e das agências gerais de seguradoras estrangeiras;
- Sociedades de desenvolvimento regional;
- Sociedades de investimento;
- Sociedades financeiras de corretagem;

A *eliminação da dupla tributação* é ainda aplicável, verificando-se as condições referidas no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, ao valor atribuído, na associação em participação, ao associado, constituído como sociedade comercial ou civil sob a forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição, relativamente aos rendimentos que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território (n.º 4 do art. 51.º do CIRC).

O disposto no n.º 1 do art. 51.º do CIRC é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, (o critério de participação é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral), nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas preencham os requisitos estabelecidos no art. 2.º da Directiva n.º 2011/96/UE, do Conselho de 30.11 (n.º 5 do art. 51.º do CIRC), ou seja:

- Revistam uma das formas previstas no anexo à Directiva;
- Tenham domicílio fiscal num Estado Membro, de acordo com a legislação fiscal do mesmo, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;
- Estejam sujeitas, sem possibilidade de opção e sem beneficiar de isenção, a imposto sobre o rendimento;

bem como quando a entidade residente em território português detiver uma participação, nos mesmos termos e condições, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da união europeia (Noruega, Islândia e Liechtenstein), desde que as entidades reúnam condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no art. 2.º da referida Directiva (n.º 11 do art. 51.º do CIRC).

O mesmo enquadramento será de aplicar aos lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida na União Europeia que detenha uma participação, nas condições referidas, em entidade residente num Estado Membro (n.º 6 do art. 51.º do CIRC).

O cumprimento das obrigações estabelecidas no art. 2.º da Directiva ou as condições equiparáveis devem ser comprovadas mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado da residência (n.º 12 do art. 51.º do CIRC), a qual deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o art. 130.º do CIRC (n.º 7 do art. 120.º do CIRC).

A eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos só é aplicável quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efectiva (n.º 10 do art. 51.º do CIRC).

Neste particular, a necessidade de clarificação do conteúdo desta norma anti-abuso deu origem à **Circular n.º 24/2011**, de 11.11, da AT, que se transcreve:

<i>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.</i> <i>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 do sentido e do alcance deste requisito.</i> <i>Assim, por Despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 28 de Outubro de 2011, foi sancionado o seguinte entendimento:</i>	Razão das instruções
<i>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.</i>	Conceito de tributação efectiva
<i>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 2011/96/UE, do Conselho de 30.11. 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 eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos prevista no artigo 51.º do Código do IRC.</i>	Relevância da tributação na esfera de entidades subafiliadas
<i>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.</i>	Lucros sujeitos a tributação efectiva

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.	Aplicação do requisito a mais-valias isentas de SGPS
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.	Prejuízos fiscais, deduções à colecta e diferenças temporárias
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 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.	Irrelevância de pagamentos por conta e tributações autónomas
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.	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
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).	Períodos de Tributação dos Lucros Distribuídos
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 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.	Carácter Unitário dos Lucros
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	Limiar Mínimo de Tributação

<i>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.</i>	
11. <i>O n.º 10 do artigo 51.º 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 n.º 2011/96/UE, do Conselho de 30.11, a qual preclui a possibilidade de um Estado-Membro impor requisitos adicionais aos nela estabelecidos para que os lucros distribuídos por entidades residentes noutros Estados-Membros beneficiem do regime previsto nessa Directiva.</i>	Primado do Direito Comunitário
12. <i>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 2011/96/UE, do Conselho de 30.11, e aquela esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos impostos enumerados no citado artigo 2.º.</i>	Directiva n.º 2011/96/UE, do Conselho de 30.11
13. <i>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 2011/96/UE, do Conselho de 30.11, 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.</i>	Norma Geral Anti-Abuso
14. <i>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 tributação económica de lucros distribuídos prevista no n.ºs 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.</i>	Situações de Fraude, Abuso e Planeamento Fiscal Abusivo

Se a detenção da participação mínima deixar de se verificar antes de completado um ano deverá corrigir-se a dedução que tenha sido efectuada, sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos do disposto no art. 91.º do CIRC (n.º 9 do art. 51.º do CIRC), sendo de indicar a data em que ocorreu a transmissão das partes sociais no campo 418 do Q. 12.

A referida correcção deve ser efectuada através do envio da declaração de substituição, no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou (n.º 8 do art. 120.º do CIRC), sinalizando o campo 4 do Q.04.1 da referida declaração.

Notas:

1. *A atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, consagrada no n.º 8 do art. 51.º do CIRC deixou de ser aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2011, dada a revogação daquele normativo pelo art. 100.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12.*
2. *As SGPS's, as SCR's e os ICR's passaram a estar abrangidas, nesta matéria, pelo regime geral para os períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2011, dada a revogação do n.º 1 do art. 32.º do EBF pelo art. 121.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12.*
3. *Tratando-se de rendimentos de capitais, os lucros distribuídos, encontram-se sujeitos a retenção na fonte à taxa de 25% sobre o valor ilíquido, tendo a natureza de imposto por conta do imposto a pagar a final, sem prejuízo de (Circular n.º 4/2002, de 08.03, da AT):*
 - *Dispensa de retenção nos casos de eliminação da dupla tributação, desde que a participação se tenha mantido, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros [art. 97.º, n.º 1, c) do CIRC];*
 - *Mesmo no caso de se encontrarem reunidas as condições para a eliminação da dupla tributação, haverá sempre lugar a retenção na fonte se à data do pagamento ou colocação à disposição ainda não tiver decorrido um ano (art. 97.º, n.º 1, c) do CIRC);*
 - *Não retenção, no todo ou em parte, sempre que os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial, feita que seja prova da isenção de que aproveitam (n.º 2 do art. 97.º do CIRC);*
4. *Sendo não residente o titular dos lucros, a retenção na fonte será à taxa de 21,5% [alínea c) do n.º 2 do art. 87.º do CIRC, revogada pelo n.º 1 do art. 114.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, passando a taxa a ser de 25% a partir de 01.01.2012], tendo natureza definitiva, sem prejuízo da isenção prevista nos n.ºs 3 a 11 do art. 14.º do CIRC, do consagrado nas Convenções para evitar a dupla tributação e nos arts. 95.º, 96.º e 98.º do CIRC.*
5. *Quando o titular dos rendimentos é uma entidade residente que não exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola será aplicável uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC e por entidades residentes noutro Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no art. 2.º da Directiva n.º 2011/96/UE, do Conselho de 30.11, bem como relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado, auferam da associação em participação, tendo aqueles rendimentos sido efectivamente tributados (n.º 3 do art. 53.º do CIRC).*
6. *A eliminação da dupla tributação, verificados determinados condicionalismos, também se aplica aos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste (art. 42.º do EBF), embora a mesma seja de inscrever no campo 774 dado tratar-se de um benefício fiscal e no campo 403 do Q. 04 do Anexo D à declaração mod. 22.*
7. *No caso de internacionalização, nos termos do previsto no art. 4.º do Dec. Lei n.º 250/2009, de 23.09, os lucros distribuídos por sociedades afiliadas não residentes em território português ou em Estado membro da Comunidade Europeia, sujeitas e não isentas de impostos sobre lucros da mesma natureza que o IRC, desde que provenientes de resultados obtidos em virtude da realização do investimento, beneficiam da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos prevista no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, devendo o titular da participação dispor de prova da verificação das condições de que depende a dedução, designadamente declaração confirmada pelas autoridades fiscais do Estado da residência da sociedade afiliada e demonstração do ano a que se referem os resultados donde provêm os lucros distribuídos [ver ponto 5) do Anexo I – Art. 41.º do EBF].*

A eliminação em causa verifica-se pelo período de 5 anos a contar da data da conclusão do projecto de investimento.

Campo 772 – Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão (art. 64.º, n.º 3, alínea b)]

Contrariamente ao que acontecia no âmbito deste artigo, antes da redacção introduzida pelo Dec. Lei n.º 159/2009, de 13.07, o adquirente dos direitos reais sobre bens imóveis já não pode contabilizar os imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT) quando superior ao valor de aquisição, tendo de respeitar o conceito de custo de aquisição referido nos normativos contabilísticos e no D. R. n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Portanto, como o imóvel já não pode ser contabilizado pelo VPT, já não pode ser aceite o acréscimo de depreciações que resultava dessa contabilização.

No entanto, para efeitos fiscais, esse valor (VPT) é tomado em consideração na determinação de qualquer resultado tributável em IRC que venha a ser apurado relativamente ao imóvel.

Consequentemente, quando o sujeito passivo transmitir o imóvel, o resultado fiscal é apurado considerando como valor de aquisição o VPT e não o custo de aquisição que reconheceu no seu activo.

Exemplo:

- Aquisição de imóvel em 2011 pelo valor de € 650.000, tendo o VPT definitivo sido fixado em € 700.000, sendo o mesmo alienado em 2012:

a) Por € 720.000

b) Por € 680.000

Para além da obrigatoriedade de no processo de documentação fiscal, previsto no art. 130.º do CIRC, se proceder à comprovação do tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 64.º do CIRC, teríamos no ano da alienação (2012):

a) * Resultado Contabilístico € 70.000

* Resultado fiscal € 20.000

Campo 772 – Dedução de €50.000

b) * Resultado Contabilístico € 30.000

* Resultado fiscal 0

Campo 745 – Acréscimo de € 20.000 (700.000 – 680.000)

Campo 772 – Dedução de € 50.000 (700.000 – 650.000)

ou seja, acréscimo como alienante da diferença positiva entre o VPT e o valor de venda e dedução como adquirente da diferença positiva entre o VPT e o valor de compra.

Campo 774 – Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais a incluir neste campo são os que operam por dedução ao rendimento para efeitos do apuramento do lucro tributável, devendo coincidir com o total do Q. 04 do Anexo D à declaração mod. 22. A discriminação destes benefícios encontra-se evidenciada no **ponto 4) do Anexo 1**.

QUADRO 09

DECLARAÇÃO MODELO 22

Este Quadro é de preenchimento obrigatório para os campos relativos ao lucro tributável e prejuízo fiscal, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento do imposto.

Estes valores são preenchidos automaticamente pela aplicação nos casos de sujeitos passivos obrigados ao preenchimento do Quadro 07 e quando lhes seja aplicável apenas um regime de tributação.

Os valores da matéria colectável relativa aos campos **311, 322, 333 ou 409** (este último para períodos anteriores a 2011), consoante o caso, são sempre preenchidos.

Conforme Inf. Vinculativa n.º 1675/03, com despacho do Director Geral de 18.11.2004, os sujeitos passivos de IRC que desenvolvam actividades sujeitas a diferentes regimes de tributação, quer estejam ou não abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro (Estatuto Fiscal Cooperativo), devem organizar a sua contabilidade de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Assim, uma contabilidade devidamente organizada deve permitir segmentar os proveitos gerados pelas diferentes actividades bem como os respectivos custos específicos, por forma a salvaguardar que se verifiquem desvios de resultados entre os diversos regimes de tributação.

O recurso a coeficientes para operar a repartição de custos só será admissível para uma franja de custos comuns, de peso materialmente reduzido e desde que seja demonstrado que foi seleccionado um critério racional e adequado para o respectivo cálculo.

Regime especial de tributação de grupos de sociedades:

- Quando se tratar de declaração do grupo (sinalização do campo 1 do Q.04.2), o lucro tributável/prejuízo fiscal é inscrito no **campo 380**.
- A respectiva matéria colectável obtém-se pela dedução a este valor do lucro tributável dos montantes constantes dos **campos 309 e 310**.
- No **campo 381** só deve ser mencionada a parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais, apenas sendo de utilizar para períodos de tributação anteriores a 2011, dado que o n.º 2 do art. 70.º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12.
- Todas as deduções relativas ao regime especial de tributação de grupos de sociedades são efectuadas na coluna do regime geral.
- O **campo 396** é utilizado nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 71.º do CIRC, ou seja, os prejuízos verificados em exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Nestas situações deve ser indicado o NIF das entidades e o montante dos prejuízos utilizado no período a que respeita a declaração.

Dedução de prejuízos:

- Os prejuízos fiscais dedutíveis devem corresponder aos prejuízos fiscais verificados em cada um dos períodos, líquidos do montante eventualmente já deduzido, nos termos do art. 52.º do CIRC.
- Havendo prejuízos de vários períodos a reportar, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os períodos imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos quatro períodos seguintes ao da ocorrência do prejuízo. Assim, não é possível escolher o período de dedução dos prejuízos, devendo essa dedução operar-se, dentro do período respectivo, o mais rápido possível.

- De notar que relativamente aos prejuízos fiscais gerados nos períodos de tributação que se iniciaram em data anterior a 2010-01-01, o período de reporte é de seis anos.

Em relação aos prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação de 2010 e 2011, o período de reporte é de 4 anos.

Os prejuízos fiscais apurados nos períodos iniciados em ou após 01.01.2012 tem como prazo de reporte 5 anos.

- A dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2012 não pode exceder 75% do respectivo lucro tributável, sendo esta limitação já aplicável à dedução a efectuar no período de tributação de 2012 em relação aos prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores.
- Porém, no caso do sujeito passivo usufruir dos benefícios fiscais relativos à interioridade, previstos no art. 43.º do EBF, os prejuízos fiscais apurados num determinado período são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete períodos posteriores, conforme alínea e) do n.º 1 do referido artigo.
- Quando o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais ocorridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada período, dos lucros tributáveis das restantes, conforme n.º 5 do artigo 52.º do CIRC. Porém, terminada a aplicação do regime de isenção parcial ou de redução de taxa considera-se que o remanescente de um prejuízo sofrido numa actividade isenta ou com redução de taxa, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis sujeitos a idêntico regime de tributação, pode vir a ser reportado, desde que observados os limites temporais gerais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas actividades.

O período especial de tributação referido na alínea d) do n.º 4 do art. 8.º do CIRC, quando inferior a 6 meses, não conta para efeitos da limitação temporal prevista no n.º 1 do art. 52.º do CIRC.

Campos 383, 386, 389 e 392 – Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art. 75.º, n.º 1)

Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do art. 75.º do CIRC, pode ser autorizada a transmissibilidade de prejuízos fiscais no âmbito de uma operação de fusão, cisão ou de entrada de activos, mediante despacho do Ministro das Finanças, que fixará um plano específico de dedução dos prejuízos, a requerimento dos interessados entregue na DGCI até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão, cisão ou de entrada de activos na Conservatória do Registo Comercial.

Neste caso, havendo prejuízos fiscais transmitidos, deve ser indicado no **campo 397-B** o montante dos prejuízos utilizado no período a que respeita a declaração, indicando o NIF das incorporadas.

No que se refere ao plano específico de dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida, em cada período, foram veiculadas as seguintes orientações administrativas:

• Circular n.º 7/2005, de 16.05, da DSIRC:

1. Atendendo à preocupação de compatibilizar os interesses financeiros do Estado com o regime especial de neutralidade fiscal em que se integra o benefício da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, por forma a que o exercício da faculdade prevista no n.º 4 do artigo 75.º do Código do IRC assente em critérios objectivos que permitam a uniformização das referidas decisões foi determinado, por despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005/04/15, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida seja limitada, em cada período, de acordo com as orientações seguintes:

- a) Quando se trate de uma operação de fusão por incorporação, ao acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável apurado por esta sociedade no período anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, apurados nesse mesmo período;*
- b) Quando se trate de uma fusão por constituição de uma nova sociedade, ao acréscimo de lucro tributável*

da nova sociedade relativamente ao resultado da soma dos lucros tributáveis apurados pelas demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no período anterior ao da fusão;

- c) Nos casos referidos nas alíneas anteriores, o limite da dedução dos prejuízos fiscais resultantes da aplicação das regras aí estabelecidas não poderá exceder, em cada período, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, ou da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.*

2. No que respeita aos elementos necessários ao perfeito conhecimento jurídico-económico das operações em causa, e sem prejuízo de os Serviços solicitarem, quando necessário, informações adicionais, determinou, igualmente, o supra citado despacho que, para efeitos do disposto do n.º 2 do artigo 75.º do Código do IRC, os pedidos de transmissibilidade de prejuízos deverão ser acompanhados, designadamente, dos seguintes elementos:

- a) Cópia do projecto de fusão;*
- b) Estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão;*
- c) Cópia do parecer do ROC independente;*
- d) Cópia do pedido de registo da operação na Conservatória do Registo Comercial competente;*
- e) Informação sobre os lucros tributáveis previsíveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante para os seis períodos seguintes ao da operação;*
- f) Cópia dos balanços e das demonstrações de resultados de todas as sociedades envolvidas na operação referentes aos três períodos anteriores ao da operação;*
- g) Cópias dos balanços e das demonstrações de resultados previsionais para os três períodos seguintes ao da operação da nova sociedade ou da sociedade incorporante;*
- h) Documento comprovativo da inexistência de dívidas à Segurança Social das sociedades fundidas e da incorporante.*

3. As orientações constantes nos pontos 1 e 2 devem igualmente ser observadas quanto aos pedidos apresentados na sequência das operações a que alude o n.º 3 do artigo 75.º do Código do IRC.

• **Informação vinculativa no Proc. n.º 1373/2008, com despacho de 31.07.2008:**

“Nos termos do n.º 7 do Despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005-04-15, do SEAF, tratando-se de uma fusão por incorporação, a dedução dos prejuízos fiscais deve ser efectuada de acordo com as alíneas a) e c) do supracitado despacho, isto é, até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável apurado por esta sociedade no período anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, apurados nesse mesmo período, não podendo porém, exceder, em cada período, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

Assim, em cada ano, (ano da fusão e seguintes, dentro do prazo de reporte de prejuízos fiscais), os sujeitos passivos têm de comparar o resultado obtido em cada período com o resultado obtido no período anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, só podendo deduzir prejuízos fiscais caso haja acréscimo de lucro tributável.

E, havendo acréscimo de lucro tributável, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) podem ser dedutíveis até à concorrência desse lucro tributável, tendo como limite, em cada período, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, correspondente à proporção entre o valor do património

líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

Nestas circunstâncias, sempre que a sociedade incorporante apure prejuízos fiscais no período anterior ao da fusão e, num qualquer período após fusão, lucro tributável, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) podem ser deduzidos até ao montante desse lucro tributável, tendo como limite o previsto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

Se a sociedade incorporante apurar prejuízos fiscais no exercício da fusão ou noutra qualquer após a fusão, nesse período não deduz nada. Mas, se num outro período seguinte, dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 52.º do CIRC, apurar lucro tributável, pode deduzir, nesse período, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) até à concorrência do acréscimo do lucro tributável, nos termos atrás expostos, tendo como limite o disposto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

Se a sociedade incorporante apurou lucro tributável, bem como as demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no período anterior ao da fusão e se num qualquer período após a fusão a sociedade incorporante apura lucro tributável, só podem ser deduzidos prejuízos fiscais desde que haja acréscimo de lucro tributável, pois, não havendo acréscimo, não pode deduzir nada nesse período.

Isto é, se o lucro obtido no período da fusão ou após a fusão for superior ao obtido no período anterior ao da fusão (correspondente ao lucro da sociedade incorporante + lucro das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos), podem ser deduzidos prejuízos fiscais até à concorrência deste acréscimo de lucro tributável, tendo como limite o previsto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

De notar que, para efeitos do cálculo do limite previsto na alínea c), não entram as sociedades fundidas que tiverem um valor do património líquido negativo no último balanço anterior à fusão.

Assim, para efeitos desse cálculo, entram todas as sociedades fundidas que tiverem património líquido positivo, ainda que não lhes seja autorizada a dedução dos seus prejuízos fiscais, nomeadamente, por não reunirem os pressupostos de aplicação do regime de neutralidade fiscal.

Quando se trata de uma fusão por constituição de uma nova sociedade, a dedução dos prejuízos fiscais não pode ultrapassar o acréscimo do lucro tributável da nova sociedade relativamente ao resultado da soma dos lucros tributáveis apurados pelas demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no período anterior ao da fusão, tendo como limite, em cada período, o montante do lucro tributável da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

De notar que, nas situações em que existem prejuízos de vários períodos da incorporante e da(s) fundida(s), de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 52.º do Código do IRC, deduzem-se os prejuízos por ordem de antiguidade.

Exemplo 1 - Fusão por incorporação (as sociedades fundidas são a A e B):

<i>Prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada A, no período anterior ao da fusão</i>	<i>(1000)</i>
<i>Lucro tributável obtido pela sociedade incorporada B, no período anterior ao da fusão</i>	<i>200</i>
<i>Prejuízo fiscal obtido pela soc. incorporante, no período anterior ao da fusão – Ano N-1</i>	<i>(100)</i>
<i>Lucro tributável obtido pela sociedade incorporante, no período da fusão – Ano N</i>	<i>500</i>
<i>Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no período seguinte ao da fusão – Ano N+1</i>	<i>600</i>
<i>Valor do património líquido da sociedade A, no último balanço anterior à fusão</i>	<i>100</i>
<i>Valor do património líquido da sociedade B, no último balanço anterior à fusão</i>	<i>200</i>
<i>Valor do património líquido da sociedade incorporante, no último balanço anterior à fusão</i>	<i>800</i>
<i>O total dos prejuízos fiscais a reportar nos termos do artigo 75.º do CIRC correspondem a</i>	<i>1000</i>

Resultados obtidos pelas sociedades:

	<i>N-1</i>	<i>N</i>	<i>N+1</i>
<i>Sociedade incorporante</i>	(100)	500	600
<i>Sociedade A</i>	(1000)		
<i>Sociedade B</i>	200		
<i>Acréscimo do lucro tributável</i>		300	400

No período *N* (da fusão), o acréscimo corresponde a 300 (500-200) e no período *N+1*, o acréscimo corresponde 400 (600-200).

Todavia, em cada período, a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos não poderá exceder, a seguinte percentagem, respectivamente, do lucro tributável da sociedade incorporante:

	Valor do património	%
<i>Sociedade incorporante</i>	800	
<i>Sociedade A</i>	100	100:1100=9,1
<i>Sociedade B</i>	200	
Total	1100	

Deste modo, tendo em conta o lucro tributável da sociedade incorporante, a dedução encontra-se limitada a:

<i>N</i>	<i>N+1</i>
$500 \times 9,1\% = 45,5$	$600 \times 9,1\% = 54,6$

Assim, neste caso, a dedução dos prejuízos fiscais está limitada, no período *N*, ao valor de 45,5 e no período *N+1* a 54,6.

Exemplo 2 - Fusão por incorporação (só há uma sociedade fundida):

<i>Prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada A, no período anterior ao da fusão</i>	(1000)
<i>Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no período anterior ao da fusão – Ano N-1</i>	500
<i>Prejuízo fiscal obtido pela sociedade incorporante, no período da fusão – Ano N</i>	(100)
<i>Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no período seguinte ao da fusão – Ano N+1</i>	400
<i>Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no segundo período seguinte ao da fusão – Ano N+2</i>	1500
<i>Valor do património líquido da sociedade A, no último balanço anterior à fusão</i>	200
<i>Valor do património líquido da sociedade incorporante, no último balanço anterior à fusão</i>	800

	<i>N-1</i>	<i>N</i>	<i>N+1</i>	<i>N+2</i>
<i>Sociedade incorporante</i>	500	(100)	400	1.500
<i>Sociedade incorporada</i>	(1000)			
<i>Acréscimo do lucro tributável</i>		0	0	1.000

No período *N* (da fusão), a sociedade incorporante não pode deduzir nada, pois obteve prejuízo. No período *N+1*, a sociedade incorporante, também, não pode deduzir nada, pois não houve acréscimo de lucro tributável (400-500=-100). No período *N+2*, o acréscimo corresponde a 1000 (1500-500), que corresponde ao acréscimo de lucro tributável que a sociedade incorporante obteve nesse período, tendo como limite de dedução o disposto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio. Ou seja, a dedução

dos prejuízos fiscais transmitidos não poderá exceder, a seguinte percentagem, respectivamente, do lucro tributável da sociedade incorporante:

	<i>Valor do património</i>	<i>%</i>
<i>Sociedade incorporante</i>	800	
<i>Sociedade A</i>	200	$200 : 1000 = 20$
<i>Total</i>	1000	

Deste modo, tendo em conta o lucro tributável da sociedade incorporante, a dedução encontra-se limitada a:

N+2
$1500 * 20\% = 300$

Assim, neste caso, a dedução dos prejuízos fiscais está limitada, no período N+2, ao valor de 300.

Exemplo 3 – Fusão por incorporação (só há uma sociedade fundida, a qual possui património negativo):

Neste caso, em que o património líquido da sociedade cujos prejuízos se pretendem deduzir é negativo, não é possível a dedução dos prejuízos fiscais, uma vez que não se encontram reunidos os requisitos exigidos para a concessão do benefício fiscal, concretamente o da realização da fusão por razões económicas válidas com reflexos positivos na estrutura produtiva. De facto, quando o património líquido da sociedade cujos prejuízos fiscais se pretendem deduzir é negativo, a incorporação desse património não conduz ao redimensionamento e desenvolvimento da sociedade incorporante, pelo que, em geral, a fusão não é realizada por razões económicas válidas.

Ainda que pudesse ser considerada efectuada por razões económicas válidas, a aplicação do disposto na alínea c) do Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15-04-2005, do SEAF, não permite a dedução de qualquer valor dos prejuízos fiscais.”

Campos 384, 387, 390 e 393 – Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [n.º 1), alínea c) do n.º 1 do art. 15.º do CIRC]

Sempre que cessada a actividade em virtude da transferência da sede e direcção efectiva para fora do território nacional, mas neste seja mantido um estabelecimento estável, este poderá aproveitar dos prejuízos fiscais anteriores àquela cessação, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos ao estabelecimento estável e seja obtida autorização do Director Geral da AT a requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de actividade, em que demonstre aquela correspondência, conforme previsto no n.º 1) da alínea c) do n.º 1 do art. 15.º do CIRC.

Neste caso, havendo prejuízos fiscais transmitidos, deve ser indicado no **campo 397-A** o montante dos prejuízos utilizado no período a que respeita a declaração bem como o NIF da sociedade.

Campos 385, 388, 391 e 394 – Prejuízos fiscais não dedutíveis (art. 52.º, n.º 8)

Em conformidade com o disposto no n.º 8 do art. 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais não são dedutíveis quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquela a que respeitam os prejuízos, foi:

- Modificado o objecto social da entidade a que respeita;
- Alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida;
- Alterada a titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

Com estas limitações pretende exigir-se identidade entre a empresa que obteve o prejuízo e a que efectua o reporte, quer em termos jurídicos quer em termos de actividade exercida, podendo esta norma ser ultrapassada mediante autorização do Ministro das Finanças, em casos especiais de reconhecido interesse económico, através de requerimento a apresentar na AT antes da ocorrência das alterações referidas (n.º 9 do art. 52.º do CIRC), sendo certo que, no caso de uma operação de fusão, cisão ou entrada de activos à qual se aplique o regime do art. 74.º do CIRC, o requerimento pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao pedido do registo na Conservatória do Registo Comercial (n.º 10 do art. 52.º do CIRC).

Porém, sempre que estejam em causa prejuízos fiscais relativos ao período imediatamente anterior ao da ocorrência de qualquer das alterações referidas e esta ocorra antes do termo do prazo de entrega da respectiva declaração de rendimentos, o requerimento pode ser apresentado no prazo de 15 dias contados do termo do prazo de entrega dessa declaração ou da data da respectiva entrega, se anterior (n.º 12 do art. 52.º do CIRC).

De acordo com a Informação Vinculativa n.º 2011 000950, com despacho do DG, de 02.07.2012, a “ratio” do n.º 12 do art. 52º do CIRC reside no facto de os resultados fiscais do período imediatamente anterior poderem não estar, ainda, legalmente determinados quando da ocorrência de alguma das alterações previstas no n.º 8 do art. 52º do CIRC.

Nesse sentido, o prazo a que se refere o n.º 12 do art. 52º do CIRC apenas aproveita aos prejuízos do período imediatamente anterior.

Nos casos em que, além de prejuízos reportáveis do período imediatamente anterior àquele em que se verificam as alterações previstas no n.º 8 do art. 52º do CIRC, existam, também, prejuízos de períodos anteriores, o requerimento deve ser apresentado nos termos e prazos previstos no n.º 9 do mesmo artigo, sem prejuízo de, relativamente aos prejuízos entretanto determinados do período imediatamente anterior, ser apresentado novo requerimento no prazo previsto no n.º 12.

Caso a AT tenha conhecimento destes prejuízos em data anterior à prolação do despacho, os mesmos são tidos em consideração no âmbito deste despacho, não sendo necessário qualquer requerimento adicional.

O conceito de alteração, de forma substancial da natureza da actividade anteriormente exercida não se encontra definido de forma objectiva, tendo o Acórdão n.º 3847/2010, de 26.10.2010, do TCAS entendido que “uma alteração substancial consiste na mudança da substância, da essência, do núcleo fundamental, estruturante de uma coisa/actividade, que, por efeito dessa transformação, se passa a apresentar ou desenvolver em moldes diferentes, com características próprias, quantitativa e/ou qualitativa, nitidamente diversas das antecedentes”.

O n.º 8 do artigo 52.º do Código do IRC deve ser interpretado no sentido de que a limitação do direito de dedução de prejuízos decorrente da alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto não será aplicável nas situações em que se verifique que os novos titulares do capital já anteriormente detinham indirectamente a maioria do capital e a alteração da titularidade decorra de uma operação de reestruturação efectuada ao abrigo do regime especial de neutralidade estatuído nos artigos 73.º e seguintes do Código do IRC (Proc. n.º 104/2006, com despacho de 04.01.2008 do SEAF).

Ainda no que se refere à alteração da titularidade do capital social de indirecta para directa ou vice-versa, será de transcrever a orientação administrativa constante do Proc. n.º 2370/2006 e do Proc. n.º 2539/2008, com despacho do Subdirector Geral do IR, respectivamente de 29.10.2008 e de 27.10.2008:

“A limitação de reporte dos prejuízos fiscais, estabelecida no n.º 8 do artigo 52.º do CIRC, tem subjacente a vontade do legislador em evitar a prática de compra e venda de sociedades com prejuízos fiscais em reporte, com a finalidade de aproveitamento desses prejuízos por parte dos novos detentores da maioria do capital.

Numa situação em que não há qualquer transmissão de domínio para outro grupo económico, verificando-se apenas uma alteração de uma posição de domínio indirecto para uma posição de domínio directo, a norma prevista no n.º 8 do artigo 52.º do CIRC não é aplicável.

Neste caso, pode-se afastar à priori que a operação tenha tido como um dos seus objectivos o aproveitamento dos prejuízos fiscais, uma vez que o capital da sociedade a que respeitam os prejuízos já era detido, ainda que, indirectamente, pelos novos titulares.

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> b) <i>Certidão atualizada de teor da matrícula e das inscrições em vigor na Conservatória do Registo Comercial competente;</i> c) <i>Informação, em caso de alteração da atividade, do objeto social ou da titularidade que implique alteração da atividade, do peso relativo previsível das atividades anteriormente exercidas no volume de negócios futuro;</i> d) <i>Previsão do volume de negócios, investimento e resultados fiscais para os três períodos seguintes ao da verificação da alteração;</i> e) <i>Número de postos de trabalho nos últimos três períodos e estimativa para os três períodos seguintes ao da verificação da alteração.</i> <p>5. <i>Adicionalmente, os pedidos deverão ainda ser acompanhados dos seguintes elementos, mas apenas quando o pedido respeitar à alteração da titularidade do capital social:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>Identificação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, entre as partes envolvidas na operação;</i> b) <i>Preço previsto para a transação das partes sociais, bem como a data prevista para a realização da mesma.”</i> | |
|--|--|

• **Informação Vinculativa n.º 2980/2007, conforme despacho n.º 68/2009 do SEAF, de 14.01.2009:**

“Os requerimentos a solicitar a autorização para dedução de prejuízos, ao abrigo do n.º 9 do artigo 52.º do CIRC, entregues no mesmo dia em que foi modificado o objecto social ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, são considerados tempestivos, tendo em conta o princípio da proporcionalidade e atendendo a que não é possível comprovar a hora exacta de entrega dos mesmos nos Serviços.”

Campos 309, 320, 331 e 407 – Prejuízos fiscais deduzidos

Nestes campos serão de incluir os valores dos prejuízos fiscais a deduzir no período, a efectuar pela ordem indicada, não podendo exceder 75% do lucro tributável respectivo.

Esta limitação resultou da alteração introduzida ao n.º 2 do art. 52º do CIRC pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, sendo aplicável, incluindo o previsto nas alíneas a) e b) do art. 71º do CIRC, à dedução aos lucros tributáveis dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 01.01.2012 dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores a 01.01.2012, ou em curso nesta data (n.º 2 do art. 116.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12).

Em matéria de reporte de prejuízos fiscais, cumpre ainda chamar a atenção para as seguintes particularidades:

- O reporte dos prejuízos fiscais verificados em períodos anteriores a 2010 será de efectuar aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis períodos posteriores, sendo que os prejuízos fiscais verificados em 2010 e 2011 apenas podem reportar aos quatro períodos seguintes e os verificados em 2012 e seguintes aos cinco períodos seguintes.

Neste particular, a Informação Vinculativa n.º 1658/2010, com despacho n.º 735/2010 – XVIII do SEAF, de 12.08.2010, veio esclarecer o seguinte:

“A nova redacção do n.º 1 do artigo 52.º do CIRC, introduzida pelo artigo 87.º da Lei do Orçamento do Estado para 2010, veio reduzir, de seis para quatro anos, o período durante o qual os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício podem ser deduzidos aos lucros tributáveis de exercícios posteriores.

Relativamente aos prejuízos fiscais apurados pelos sujeitos passivos em períodos anteriores ao exercício

de 2010, muito embora venham a produzir efeitos já na vigência da lei nova, os mesmos continuam a poder ser deduzidos aos lucros tributáveis até ao sexto exercício posterior, uma vez que aquele prejuízo ocorreu sob a vigência da lei antiga, e é esse o facto relevante para determinar a norma temporalmente aplicável.

O prazo de quatro anos agora concedido para efeitos de dedução dos prejuízos fiscais aos lucros tributáveis apenas será aplicado a prejuízos originados no exercício da sua entrada em vigor e nos seguintes, ou seja, a partir do exercício de 2010, inclusive.”

- Havendo prejuízos de vários períodos a reportar, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os períodos imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos seis/sete períodos seguintes ao da ocorrência do prejuízo (ver Acórdão do STA, P. 059/10, de 30.06).

Em conformidade com o previsto no Ofício-Circulado n.º 9/97, de 12.11, da DSIRC, é entendimento administrativo que, *“acerca da ordem de prioridade de dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais, da conjugação do disposto no art. 52.º com o art. 15.º do CIRC, referente ao cálculo da matéria colectável, resulta que primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes”*.

Mais foi entendido que *“os contribuintes não podem escolher o período de dedução dos prejuízos, por forma a não inviabilizarem a dedução dos benefícios, devendo essa dedução operar-se, dentro do prazo legal, o mais depressa possível”*.

Neste sentido ainda, o entendimento administrativo constante do Proc. n.º 962/2008, com despacho de 09.07.2009, do Subdirector Geral do IR:

“A prioridade do reporte de prejuízos até à concorrência do lucro tributável aplica-se sempre e não apenas quando existem benefícios fiscais por deduzir. A sua dedução deverá concretizar-se logo no primeiro período em que seja apurado lucro tributável, por ordem cronológica de antiguidade e respeitando o limite temporal definido legalmente.”

Face a esta multiplicidade de situações quanto ao reporte, associada à imposição administrativa de uma ordem cronológica na dedução dos prejuízos, a que a jurisprudência deu cobertura (Acórdão n.º 059/10 do STA, de 30.06.2010) pode ocorrer já em 2014 que se verifique a caducidade do reporte de prejuízos fiscais de 2010 quando ainda se encontra a decorrer o prazo de reporte para prejuízos fiscais de 2008 e 2009.

Sobre esta realidade e suas implicações recomenda-se a leitura do artigo do Dr. José Alberto Pinheiro Pinto, publicado na Revista TOC n.º 149, a págs. 40 a 42.

- No caso de existirem rendimentos que beneficiem de redução de taxa ou de isenção, os prejuízos fiscais verificados nas respectivas actividades não podem ser deduzidos, em cada período, dos lucros tributáveis das restantes (n.º 5 do art. 52.º do CIRC).

Não obstante, terminada a aplicação do regime de isenção ou redução de taxa, considera-se que o remanescente de um prejuízo sofrido numa actividade isenta ou com redução de taxa, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis, pode vir a ser reportado, desde que verificados os limites temporais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas actividades (Proc. n.º 1664/06, com despacho do Subdirector Geral do IR, 21.11.2006);

- Nos períodos em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período de reporte, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos ainda não deduzidos anteriormente (n.º 2 do art. 52.º do CIRC).
- No que se refere à possibilidade de dedução num determinado período em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo (avaliação directa), o n.º 2 do art. 52.º do CIRC não proíbe que sejam deduzidos prejuízos fiscais de anos anteriores, ainda que determinados por métodos indirectos (Acórdão do STA de 10.01.2007 no Processo n.º 0589/06).

Não obstante, o entendimento da Administração Tributária tem sido no sentido de que os prejuízos fiscais a deduzir têm que ser determinados com base na contabilidade e não com base em métodos indirectos (Inf. n.º 677/99, com despacho do Director Geral dos Impostos de 07.07.99).

- Tem sido ainda entendimento da Administração Fiscal que o direito a verificar a exactidão de um prejuízo fiscal não é prejudicado pelo prazo de caducidade, sendo possível corrigir um prejuízo fiscal suportado há mais de 4 anos de modo a corrigir a dedução do mesmo em lucros tributáveis posteriores em relação aos quais não tenha decorrido o prazo de caducidade (Despacho de 09.04.2001 do Director Geral dos Impostos).

Campos 310, 321, 332 e 408 – Benefícios fiscais

No presente não existem benefícios fiscais que operem por dedução ao lucro tributável.

Campos 311, 322, 333 e 409 – Matéria colectável

Nestes campos, de preenchimento obrigatório, deverão ser inscritos os correspondentes valores da matéria colectável.

Campo 346 – Matéria colectável não isenta

O valor a inscrever neste campo corresponde à soma dos valores inscritos nos campos 311 e 322 ou ao valor constante do campo 409.

QUADRO 10

DECLARAÇÃO MODELO 22

O Q. 10 da declaração mod. 22 (cálculo do imposto) é de preenchimento obrigatório para todos os sujeitos passivos de IRC que tenham de proceder à apresentação da declaração mod. 22, com a particularidade de os sujeitos passivos enquadrados no art. 6.º do CIRC (Regime da transparência fiscal) apenas terem de preencher, sendo caso disso, o campo 365 (tributações autónomas), por força do disposto no art. 12.º do CIRC.

Para efeitos do respectivo preenchimento iremos procurar analisar cada um dos campos que integram este Q. 10:

Campo 347-A e Campo 347-B – Imposto à taxa normal (taxas gerais)

A taxa do regime normal do IRC para as entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável, é de **25%** (n.º 1 do art. 87.º do CIRC).

Campo 348 e 349 – Imposto a outras taxas (taxas especiais e taxas reduzidas)

- Os campos 348 e 349 destinam-se à aplicação das taxas previstas no n.º 4 do art. 87.º do CIRC (entidades não residentes sem estabelecimento estável), bem como das taxas reduzidas referidas no Q.08.1 [ver ponto 1) do Anexo 1];
- A taxa de IRC para as entidades residentes que não exercem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, aplicável ao período de 2011 e seguintes é de **21,5%** (n.º 5 do art. 87.º do CIRC);
- Sempre que sejam aplicadas taxas reduzidas que não as previstas no CIRC, deve ser assinalado o campo respectivo do Q.08.1 – Regimes de redução de taxa;

No campo 348 indica-se a taxa correspondente e no campo 349 apura-se a respectiva colecta.

Campo 350 – Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores

Sempre que existam rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores, nos termos do DLR n.º 2/99/A, de 20.01, e como tal susceptíveis de beneficiar da redução de taxa (70% da correspondente taxa nacional de IRC), o cálculo da colecta será efectuado no Anexo C à declaração mod. 22, o que pressupõe matéria colectável positiva, sendo transposto para este campo.

Campo 370 – Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira

Sempre que existam rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira, nos termos do DLR n.º 2/2001/M, de 20.02, com a redacção do DLR n.º 20/2011/M, de 26.12, o cálculo da colecta será efectuado no Anexo C à declaração mod. 22 o que pressupõe matéria colectável positiva, sendo transposto para este campo, sendo a taxa de 25%.

Exemplo:

A sociedade Alfa, Lda, com sede no Porto, no exercício de 2012 obteve um volume de negócios de € 1.000.000, assim repartido:

- € 500.000, imputáveis ao estabelecimento da sede (50%);
- € 300.000, imputáveis ao estabelecimento localizado no Funchal (30%);
- € 200.000, imputáveis ao estabelecimento localizado em Ponta Delgada (20%);
- CÁLCULO DA COLECTA, sabendo que a matéria colectável foi de € 100.000, às taxas das respectivas circunscrições:

– Continente:	$0,5 \times 100.000 \times 25\% =$	12.500,00
– Madeira:	$0,3 \times 100.000 \times 25\% =$	7.500,00
– Açores:	$0,2 \times 100.000 \times 17,5\% =$	<u>3.500,00</u>
	COLECTA TOTAL	<u>23.500,00</u>

Assim, teríamos:

Campo 347-B	€12.500
Campo 350	€ 3.500
Campo 370	€ 7.500

As taxas regionais do IRC estão indicadas nas instruções ao preenchimento do Q.08.2.

Campo 351 – Colecta

O valor a inscrever neste campo será sempre o resultado dos valores dos campos 347-A, 347-B, 349, 350 e 370.

Campo 353 – Dupla tributação internacional (art. 91.º)

Este campo visa consagrar o método da “imputação normal” com a finalidade de eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional, o que se verifica sempre que uma entidade é tributada, relativamente ao mesmo rendimento ou capital, por mais de um Estado.

Assim, o disposto no art. 91.º do CIRC consubstancia o referido método nos casos em que uma entidade residente em território português aufera rendimentos provenientes do estrangeiro, correspondendo a dedução à menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Para além do imposto suportado no estrangeiro apenas poder ser deduzido no exercício a que respeita os rendimentos, no caso de existir Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na Convenção (n.º 2 do art. 91.º do CIRC).

A comparação prevista no n.º 1 do art. 91.º do CIRC, pressupõe a comprovação e cálculo da fracção do IRC, o que pode ser levado a efeito através de mapa extracontabilístico a incluir no processo de documentação fiscal, previsto no art. 130.º do CIRC, dada a necessidade de se proceder ao cálculo da fracção do IRC correspondente aos rendimentos líquidos dos gastos suportados directa ou indirectamente para a sua obtenção.

No processo em causa devem ainda ser anexados todos os documentos utilizados no Estado da fonte

comprovativos do cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento, bem como declaração das entidades fiscais competentes comprovativo do imposto pago.

Para que não haja dúvidas sobre a autenticidade dos documentos emitidos no estrangeiro, recomenda-se que os mesmos sejam legalizados com a assinatura do funcionário público estrangeiro reconhecida por agente diplomático ou consular português no Estado respectivo e a assinatura deste agente esteja autenticada com o selo branco respectivo (art. 540º do Código de Processo Civil).

Sobre esta matéria, vejam-se as anotações ao campo 749 do Q. 07.

Entendimentos administrativos

- Conforme Inf. Vinculativa n.º 2264/10, com despacho de 16.07.2010, do Director Geral:

A alínea b) do n.º 1 do art. 91.º do Código do IRC, estabelece como um dos limites da quantia a deduzir por crédito de imposto por dupla tributação internacional a “Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, liquidados dos gastos directos ou indirectamente suportados para a sua obtenção”.

A interpretação a dar ao disposto naquela alínea deverá ser o resultado fiscal interno imputável a cada sucursal (resultado contabilístico da sucursal segundo os normativos contabilísticos que vigoram internamente, com as respectivas correcções fiscais resultantes da aplicação do Código do IRC), isto é, havendo sempre que deduzir aos rendimentos os gastos a estes associados efectivamente suportados para a sua obtenção.

Para efeitos do cálculo daquele limite a determinação dos gastos suportados para a obtenção dos rendimentos de prestações de serviços, assistência técnica, cedência de pessoal e rendas de equipamentos deve ser efectuada, sempre que possível, por afectação real.

Quando houver impossibilidade de efectuar um cálculo directo dos gastos indispensáveis para a realização desses rendimentos, isto é, quando existirem gastos não separadamente identificáveis (gastos comuns) a imputação deverá ser efectuada com base num critério racional e consistente que se adapte a cada entidade em concreto, podendo aceitar-se como adequada a utilização de uma quota de repartição, por exemplo, em função do volume de negócios, dos gastos directos, do activo fixo tangível, ou outro considerado adequado à realidade da empresa.

Por último, para efeitos de determinação do crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto naquela alínea, a derrama proporcional ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável situado fora do território nacional deverá ser adicionada à respectiva fracção de IRC.

Na realidade, não obstante a derrama constituir uma receita dos municípios, nos termos do art. 14.º da Lei n.º 2 /2007, a mesma tem em consideração o rendimento gerado na área geográfica de cada município, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, das entidades que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda sobre o lucro tributável das entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal. A formação da Derrama possui a mesma origem que o IRC, apresentando a natureza de imposto dependente deste imposto principal.

De facto, no âmbito da aplicação das Convenções, verifica-se que são objecto das mesmas outros impostos estabelecidos para as autarquias locais cujo quantitativo seja determinado em função dos impostos precedentes e os adicionais correspondentes, como é o caso da derrama.

- Conforme Inf. Vinculativa n.º 3489/05, com despacho de 15.10.2007, do Director Geral:

O direito à dedução do Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional nasce no momento em que ocorre a inclusão do rendimento na base tributável, nos termos do n.º 1 do art. 91.º do CIRC, ou seja, no período em que os rendimentos obtidos fora do território nacional e os correspondentes custos suportados

foram reconhecidos na contabilidade, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, sendo que os rendimentos deverão ser incluídos na base tributável pelo seu montante ilíquido, tal como resulta do disposto no art. 68.º do CIRC.

Ocorrendo o pagamento dos rendimentos e respectiva retenção na fonte em período diferente daquele em que os rendimentos são registados na base tributável, caso o mesmo seja efectuado ainda dentro do prazo de entrega da respectiva declaração de rendimentos, deve o crédito de imposto ter lugar na mesma. Caso contrário, deverá o sujeito passivo proceder à entrega de uma declaração de substituição no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal, nos termos do n.º 2 do artigo 122.º do Código do IRC, ou, quando este prazo for excedido, reclamar graciosamente da autoliquidação do(s) período(s) a que os rendimentos dizem respeito.

Campo 355 – Benefícios fiscais

O montante dos benefícios fiscais a incluir neste campo terá de coincidir com os valores constantes do Q. 07 do Anexo D à declaração mod. 22.

Os benefícios fiscais por dedução à colecta para 2012 constam do **ponto 5) do Anexo 1**.

No caso do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), é entendimento administrativo que o benefício fiscal no âmbito do SIFIDE II é concedido a cada empresa individualmente considerada, sendo o respectivo somatório dedutível até à concorrência da colecta do grupo, nos termos do n.º 6 do art. 90.º do CIRC, dado não existir no SIFIDE II qualquer norma específica relativa à dedução do benefício fiscal aí previsto no âmbito do RETGS.

Campo 356 – Pagamento especial por conta (art. 93.º)

Neste campo serão de incluir os pagamentos especiais por conta (PEC's) efectuados nos períodos de 2008 a 2012 e que ainda não tenham sido deduzidos, no todo ou em parte, à colecta de IRC, conforme previsto no n.º 1 do art. 93.º do CIRC.

Em caso de cessação de actividade o PEC eventualmente pago no período bem como o referente aos três períodos imediatamente anteriores, na parte que não possa ter sido deduzida à colecta, quando existir, é reembolsado mediante requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças competente, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (data do registo na Conservatória do Registo Comercial do encerramento da liquidação), conforme previsto no n.º 2 do art. 93.º do CIRC.

Acresce que, nos termos do n.º 1 do art. 93.º do CIRC, os sujeitos passivos podem ainda ser reembolsados da parte ainda não deduzida cumpridos que sejam os seguintes requisitos (n.º 3 do art. 93.º do CIRC):

- Não se afastem, em relação ao período a que diz respeito o PEC a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector em que se inserem, a publicar por Portaria do Ministro das Finanças;
- A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período.

A acção de inspecção a pedido do sujeito passivo, segundo entendimento da AT, é formulada nos termos do Dec. Lei n.º 6/99, de 08.01 e objecto de pagamento pelo requerente de uma importância variável entre um mínimo de € 3.152,40 e um máximo de € 34.915,85, calculado nos termos da Portaria n.º 923/99, de 20.10, chamando-se, ainda, a atenção para o facto de, sendo este o primeiro pedido, a taxa cobrar deve abranger os períodos anteriores a 2011 (4 períodos de tributação), o que pode determinar que aquela seja superior ao montante do reembolso do PEC solicitado, situação esta manifestamente desproporcional e absurda, ocultando uma nítida intenção persuasora de afastamento ao pedido de reembolso.

Exemplo:

Em conformidade com a Portaria n.º 923/99, de 20.10, uma empresa que em 2013 pretenda ser reembolsada do PEC suportado em 2008 nos termos do previsto no n.º 3 do art. 93.º do CIRC, tendo o respectivo volume de negócios naquele período sido de € 20.212.320,22, o valor da taxa a suportar com o pedido de exame à escrita a apresentar até 29.08.2013 partindo do princípio de que se trata do 1.º pedido e que o volume de negócios em 2009, 2010 e 2011, por razões de simplificação, foi igual ao de 2008, seria de € 20.131,36:

$$\begin{array}{rcl}
 9.975.958,00 \times 0,9464\% & = & 9.441,25 \\
 10.236.362,22 \times 0,061\% & = & 624,42 \\
 & & \underline{10.065,67} \\
 4 \times 10.065,67 \times 50\% & = & \underline{20.131,36}
 \end{array}$$

Em nossa opinião, embora a AT considere que ao pedido de reembolso do PEC nos termos do n.º 3 do art. 93.º do CIRC é aplicável o disposto no Dec. Lei n.º 6/99, de 08.11, tal configura, do ponto de vista legal, uma colecta mínima, não assistindo à AT mas sim à Assembleia da República competência para o efeito.

Acresce que o pedido de reembolso do PEC não é, nem pode ser, uma das situações previstas no referido Dec. Lei como de “interesse legítimo” do requerente na realização da inspecção, visando a obtenção de qualquer vantagem resultante do conhecimento da exacta situação tributária do sujeito passivo, conforme resulta do n.º 6 do respectivo art. 2.º, conferindo à taxa a cobrar a natureza de contrapartida pelo serviço prestado, o que não se verifica na situação em apreço, fazendo com que o montante cobrado revista a natureza de imposto e não de taxa.

Assim sendo, somos de opinião que, uma vez fixada e paga a taxa, tendo em vista despoletar o procedimento de fiscalização e reembolso do PEC, deve o sujeito passivo deduzir reclamação graciosa e/ou impugnação judicial.

No caso de fusão, tendo em consideração o regime específico de recuperação do PEC em caso de cessação de actividade e que a sociedade com direito à dedução do PEC se extinguiu com o registo da fusão, conforme alínea a) do n.º 5 do art. 8.º do CIRC, deverá ser a incorporante a solicitar o reembolso nos termos do n.º 2 do art. 93.º do CIRC, uma vez que os direitos e obrigações da sociedade incorporada se transmitem para a sociedade incorporante (art. 112.º do CSC), sendo que a data da cessação se verifica na data do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial (Inf. vinculativa no Proc. n.º 1380/02, com despacho de 22.06.2004).

Sendo a fusão com eficácia retroactiva (n.º 7 do art. 74.º do CIRC), a restituição do PEC efectuado em data posterior àquela a que a fusão se reporta, é efectuada à colecta apurada pela sociedade incorporante, nos termos previstos no n.º 1 do art. 93.º do CIRC (Inf. vinculativa no Proc. n.º 3529/03, com despacho de 19.03.2004).

Campo 357 – Total das deduções

O valor a inscrever neste campo será sempre o resultado da soma dos campos 353, 355 e 356.

Campo 358 – IRC liquidado

O valor a inscrever neste campo será o resultado da diferença entre o campo 351 e o campo 357, nunca podendo este valor ser negativo (n.º 7 do art. 90.º do CIRC), pelo que as referidas deduções apenas poderão ser efectuadas, pela ordem indicada (n.º 2 do art. 90.º do CIRC), até à concorrência da colecta.

Sempre que o total das deduções (campo 357) seja igual ou superior ao valor da colecta (campo 351), inscrever-se-á no campo 358 o valor 0 (zero).

Campo 371 – Resultado da liquidação (art. 92.º)

Neste campo, indevidamente chamado de “Resultado da liquidação”, quando na realidade apenas pretende limitar o efeito de determinados benefícios fiscais no montante do imposto liquidado, visa-se dar satisfação ao disposto no art. 92.º do CIRC, sendo aplicável apenas às entidades residentes que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português.

Assim, a colecta do IRC (campo 351), liquida das deduções relacionadas com a dupla tributação internacional e benefícios fiscais, nunca poderá resultar inferior a 90% do valor que resultaria se o sujeito passivo não usufruísse dos regimes previstos no n.º 13 do art. 43.º do CIRC e no art. 75.º do CIRC (transmissibilidade de prejuízos fiscais nas fusões) e de benefícios fiscais, com excepção de:

- Os que revistam carácter contratual (art. 41.º do EBF);
- O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II);
- Os benefícios fiscais às zonas francas previstas no art. 33.º e seguintes do EBF;
- Os benefícios fiscais que operem por redução de taxa (Q.08.1 da declaração mod. 22);
- Os previstos nos arts. 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º do EBF.

Exemplo 1:

Determinado sujeito passivo apresentou um lucro tributável em 2012 de €50.000, tendo benefícios por dedução ao rendimento [mecenato (arts. 61.º a 62.º-A do EBF e demais legislação complementar), medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias (art. 70.º do EBF), etc.] no montante de € 30.000 e por dedução à colecta (RFAI 2009) no montante de € 2.500:

Colecta efectiva	$50.000 \times 25\% =$	12.500
Dedução		<u>2.500</u>
IRC liquidado		<u>10.000</u>

Caso o sujeito passivo não tivesse usufruído dos benefícios fiscais referidos, teríamos uma matéria colectável de 80.000,00 e uma colecta corrigida de:

$$80.000 \times 25\% = \underline{20.000}$$

Da aplicação do disposto no n.º 1 do art. 92.º do CIRC, o IRC liquidado não podia ser inferior a 18.000 (20.000 x 90%) pelo que, tendo sido de apenas 10.000, será de inscrever 8.000 (18.000 – 10.000) no campo 371.

Exemplo 2:

Determinado sujeito passivo apresentou um lucro tributável em 2012 de € 50.000, tendo benefícios fiscais por dedução ao rendimento [mecenato (arts. 61.º a 62.º-A do EBF e demais legislação complementar), medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias (art. 70.º do EBF), etc.] no montante de € 30.000 e por dedução à colecta (RFAI 2009) no montante de € 2.500.

Acresce que, nos termos do art. 52.º do CIRC, o total de prejuízos dedutíveis é de:

- € 100.000;
- € 50.000.

No caso da alínea *a*), dado o disposto no n.º 2 do art. 52.º do CIRC, sendo o lucro tributável corrigido de € 80.000, a matéria colectável corrigida de € 20.000 ($25\% \times 80.000 = 20.000$) e, como tal, face ao previsto no art. 92.º do CIRC, teríamos:

Colecta efectiva:

$$€ 50.000 - 75\% \times € 50.000 = € 12.500$$

$$€ 12.500 \times 25\% = \underline{€ 3.125} \text{ (campo 351)}$$

Colecta corrigida:

$$€ 80.000 - 75\% \times € 80.000 = € 20.000$$

$$€ 20.000 \times 25\% = € 5.000$$

Resultado da liquidação:

$$90\% \times € 5.000 = € 4.500$$

$$€ 4.500 - € 3.125 = \underline{€ 1.375} \text{ (campo 371)}$$

Quanto aos prejuízos fiscais com direito à dedução de €100.000 foram deduzidos efectivamente €37.500, ficando ainda por deduzir prejuízos fiscais de €62.500.

No caso da alínea *b*), seguindo o mesmo raciocínio, teríamos:

Colecta efectiva:

$$€ 50.000 - 75\% \times € 50.000 = € 12.500$$

$$€ 12.500 \times 25\% = \underline{€ 3.125} \text{ (campo 351)}$$

Colecta corrigida:

$$€ 80.000 - € 50.000 = € 30.000$$

$$€ 30.000 \times 25\% = € 7.500$$

Resultado da liquidação:

$$90\% \times € 7.500 = € 6.750$$

$$€ 6.750 - € 3.125 = \underline{€ 3.625} \text{ (campo 371)}$$

Quanto aos prejuízos fiscais com direito à dedução de €50.000 foram deduzidos efectivamente €37.500, ficando ainda por deduzir prejuízos fiscais de €12.500.

Exemplo 3:

Determinado sujeito passivo apresentou em 2012 um lucro tributável de € 130.000, tendo benefícios fiscais por dedução ao rendimento não exceptacionados de € 120.000.

Apresenta ainda benefícios fiscais por dedução à colecta (SIFIDE II) de:

a) € 70.000,00

b) € 50.000,00

Em ambas as hipóteses o IRC liquidado (campo 358) é nulo:

$$€ 130.000 \times 25\% = € 32.500$$

$$\text{SIFIDE} \quad \underline{€ 32.500}$$

$$\text{IRC liquidado} \quad \underline{\underline{0}}$$

beneficiando ainda de reporte de SIFIDE nos montantes de:

a) € 70.000 - € 32.500 = € 37.500

b) € 50.000 - € 32.500 = € 17.500

O resultado da liquidação (campo 371), tendo em vista o disposto no art. 92.º do CIRC, será:

a) € 250.000 x 25% =	€ 62.500
SIFIDE	<u>€ 62.500</u>
IRC liquidado	<u>0</u>

O resultado de liquidação é nulo, continuando o montante do SIFIDE a reportar a ser de € 37.500

b) € 250.000 x 25% =	€ 62.500
SIFIDE	<u>€ 50.000</u>
IRC liquidado	<u>€ 12.500</u>

O resultado de liquidação é de € 11.250 (campo 371):

$$12.500 \times 90\% = 11.250$$

Não obstante, o montante do SIFIDE a reportar continua a ser de €17.500.

A manutenção do valor do SIFIDE a reportar por insuficiência de colecta, em ambos os casos e pelos valores referidos, justifica-se pelo facto de não haver nova liquidação face à correcção decorrente da aplicação do art. 92.º do CIRC mas antes uma limitação ao usufruto de benefícios.

Através da informação n.º 882/2007, Proc. n.º 1263/2006, com despacho concordante do SEAF de 04.01.08, ficou decidido que, “*uma vez que a limitação opera através de uma correcção ao montante do imposto que seria liquidado caso o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no n.º 13 do art. 43.º e no art. 75.º, todos do CIRC, seriam de ficar abrangidas as situações em que, retirando-se os benefícios fiscais, se apuraria imposto liquidado*”(campo 358).

Na prática, os sujeitos passivos têm de comparar a sua situação com usufruição dos benefícios e sem benefícios, ou seja, comparar o IRC liquidado com usufruição dos benefícios com aquele que se teria apurado na ausência dos benefícios, aplicando o limite de 90% ao IRC que seria liquidado sem os benefícios e, havendo diferença para mais entre este valor e o calculado com a usufruição dos benefícios, deverá ser a mesma de incluir no campo 371.

Campo 359 – Retenções na fonte

Neste campo apenas serão de considerar as retenções na fonte efectuadas ao sujeito passivo que tenham a natureza de imposto por conta do imposto devido a final, com excepção das que possam ser objecto de compensação ou reembolso, conforme alínea d) do n.º 2 do art. 90.º do CIRC que, para além de comprovadas, deverão ser identificadas no Q. 12.

A limitação referida resulta do disposto na alínea b) do n.º 4 do art. 12.º-A do Dec. Lei n.º 42/91, de 22.01, chamando-se ainda a atenção para o previsto no n.º 12 do art. 88.º do CIRC.

Este campo é preenchido automaticamente pelo sistema em função dos valores constantes nas declarações mod. 10, devendo o sujeito passivo proceder à alteração do valor exibido nos casos em que considere que o mesmo não está correcto, identificando as entidades retentoras no Q. 12 através do respectivo NIF, e, bem assim, o valor retido.

Campo 360 – Pagamentos por conta (art. 105.º)

Neste campo serão de incluir os pagamentos por conta que, nos termos da alínea *a)* do n.º 1 do art. 104.º do CIRC, foram efectuados no próprio ano a que respeita o lucro tributável.

O montante dos pagamentos por conta é preenchido automaticamente pelo sistema.

Tratando-se de declaração de substituição, todo o quadro 10 deve ser preenchido como se se tratasse de uma primeira declaração, não devendo ser inscrito no campo 360 o valor da autoliquidação anteriormente efectuada.

Campo 361 e campo 362 – IRC a pagar/IRC a recuperar

Nestes campos será de incluir o valor da soma dos campos 358 e 371 deduzido do valor da soma dos campos 359 e 360, a qual:

Se positiva – campo 361

Se negativa – campo 362

Campo 363 – IRC de períodos anteriores

Neste campo será de incluir o IRC que deixou de ser liquidado em períodos anteriores e que, nos termos da lei, deva ser considerado no período a que a declaração mod. 22 se refere, nomeadamente as seguintes situações:

- Art. 44.º, n.º 5 do CIRC (anterior redacção do CIRC para as situações previstas no n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12);
- Art. 43.º, n.º 10 do CIRC;
- Art. 45.º, n.º 6 do CIRC;
- Art. 11.º, *b)* do Dec. Lei n.º 31/98, de 11.02;

Este campo, logicamente, nunca pode assumir valores negativos, devendo dar sempre origem ao cálculo de juros compensatórios a incluir nos campos 366 e 366-B, excepto no caso do n.º 10 do art. 43.º do CIRC.

Campo 372 – Reposição de benefícios fiscais

Este campo destina-se à reposição de benefícios fiscais ainda que os mesmos possam respeitar a períodos anteriores, sendo de utilizar também nos casos em que forem excedidos os limites dos benefícios, caso por exemplo:

Regra de minimis, nomeadamente nos incentivos fiscais à interioridade ainda em curso (art. 43.º do EBF) e remuneração convencional do capital (art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 e art. 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 30.12).

O valor constante deste campo nunca pode ser inferior ao montante apurado no campo 906 do Q. 09 e no campo 1016 do Q. 10, ambos do Anexo D à declaração mod. 22.

Ver **ponto 1)** do **Anexo 1** (art. 43.º do EBF)

Campo 364 – Derrama

A derrama é um imposto municipal lançado pelas Câmaras Municipais, nos termos do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15.01 (Lei das Finanças Locais).

As taxas correspondentes são lançadas anualmente até ao limite máximo de 1,5%, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC (campos 302, 313, 382 e 400 do Q. 09) dos sujeitos passivos de IRC

residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e dos não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, pode ser lançada uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse € 150.000 (para a derrama lançada em 2012 a pagar em 2013, o volume de negócios a considerar será o verificado em 2011), bem como, em situações especiais, a isenção de derrama.

As deliberações dos municípios sobre a matéria devem ser comunicadas por via electrónica pela câmara municipal à DGCI até 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado, sendo certo que, caso a comunicação seja recebida para além daquele prazo, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.

Sempre que o sujeito passivo, cumulativamente, tenha:

- * matéria colectável no exercício superior a €50.000 e
- * estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município,

o cálculo da derrama será efectuado no Anexo A à declaração mod. 22, cuja leitura das inerentes instruções se recomenda, devendo o valor encontrado ser directamente transferido para este campo.

No caso de declaração de grupo (RETGS), o cálculo da derrama é efectuado de acordo com as instruções constantes do Ofício Circulado n.º 20132/2008, de 14.04, da DSIRC.

Assim, quando seja aplicado o RETGS, a derrama é calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso.

O somatório das derramas assim calculadas será indicado neste campo da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante.

Não obstante, a jurisprudência (Acórdão n.º 0909/2011, de 02.02.2011 da 2.ª Secção do STA) foi no sentido de que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades.

Esta divergência de entendimento acabou por ser sanada para os períodos iniciados em ou após 01.01.2012, com a alteração ao art. 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15.01, pelo art. 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.11, passando a constar do respectivo n.º 8 a posição defendida pela AT.

As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, nunca têm de preencher este campo, o mesmo sucedendo às entidades enquadradas no art. 6.º do CIRC (Regime da transparência fiscal), conforme previsto no Ofício Circulado n.º 20132, de 14.04.2008, da DSIRC.

Campo 373 – Derrama Estadual

A **derrama estadual** prevista no artigo 87.º-A do CIRC, incide sobre a parte do lucro tributável superior a €1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, sendo determinada pela aplicação das seguintes taxas:

- 3% à parte do lucro tributável de mais €1.500.000,00 até €10.000.000,00;
- 5% à parte do lucro tributável superior a €10.000.000,00;

O quantitativo da parte do lucro tributável quando exceda €10.000.000 é dividido em 2 partes: uma igual a €8.500.000 à qual se aplica a taxa de 3%, outra igual ao lucro tributável que exceda €10.000.000, à qual se aplica a taxa de 5%.

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa a que se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

A sociedade dominante efectua o somatório das derramas estaduais individualmente calculadas, indicando-o na declaração do grupo, neste campo, incumbindo-lhe o respectivo pagamento, conforme previsto no artigo 115.º do Código do IRC.

Pelo DLR n.º 14/2010/M, de 05.08, foi criada na **Região Autónoma da Madeira** a Derrama Regional e o Pagamento Adicional por Conta, em moldes idênticos aos verificados no Continente para a Derrama Estadual e pagamentos adicionais por conta, não sendo aplicável às entidades licenciadas a operar na Zona Franca da Madeira que beneficiam do art. 36.º do EBF (art. 16.º do DLR n.º 2/2011/M, de 10.01, com a redacção do DLR n.º 5/2012/M, de 30.03).

Campo 374 – Pagamentos adicionais por conta

O montante dos **pagamentos adicionais por conta da derrama estadual**, a que se refere o artigo 105.º-A do CIRC, indicado no campo 374 deste quadro é preenchido automaticamente pelo sistema.

Campo 365 – Tributações autónomas

Neste campo serão de inscrever os valores correspondentes às tributações autónomas, nomeadamente:

• Art. 88.º do CIRC:

- Despesas não documentadas (campo 716 do Q. 07) **à taxa de 50%** ou, nos casos de sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, **à taxa de 70%**, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC;
- Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:
 - * **À taxa de 10%** (n.º 3 do art. 88.º do CIRC), sempre que o respectivo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado na alínea e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, através da Portaria n.º 467/2010, de 07.07 (ver anotações ao campo 719).
 - * **À taxa de 20%**, nos restantes casos (n.º 4 do art. 88.º do CIRC).

Consideram-se “*encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas*”, nomeadamente as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização (n.º 5 do art. 88.º do CIRC), sendo de excluir da tributação autónoma as viaturas que se encontrem afectas à exploração do serviço público de transportes, sejam destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com as que, relativamente às mesmas, tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS (n.º 6 do art. 88.º do CIRC).

- As despesas de representação são tributadas autonomamente **à taxa de 10%**, considerando-se como tal, nomeadamente as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (n.º 7 do art. 88.º do CIRC).
- Encargos dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, não facturados a clientes, excepto na parte em que haja tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os não dedutíveis suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que respeitam, **à taxa de 5%**;
- Encargos referidos no art. 65.º do CIRC, a considerar no campo 746 do Q. 07, **à taxa de 35%** ou, se

suportados por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, **à taxa de 55%**.

- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais não tenham permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período, **à taxa de 20%**.

A este montante será de deduzir o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não sendo este, neste caso, de incluir no campo 359.

- São tributados autonomamente, **à taxa de 35%** (n.º 13 do art. 88.º do CIRC):
 - a) Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação das funções de gestor, administrador ou gerente e bem assim, os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;
 - b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

As taxas de tributação autónomas previstas no art. 88.º do CIRC são elevadas em 10% quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários nele referidos (n.º 14 do art. 88.º do CIRC).

Todas as situações referenciadas no art. 88.º do CIRC deverão ser obrigatoriamente discriminadas no Q. 11 da declaração mod. 22, com excepção das despesas não documentadas (campo 716 do Q. 07) e dos pagamentos a entidades residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal privilegiado (campo 746 do Q. 07).

Notas:

- * A tributação autónoma dos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas é função do custo de aquisição da viatura e do respectivo ano de aquisição.

Assim, os encargos suportados em 2012 com uma viatura cujo custo de aquisição em 2009 foi de € 35.000,00 são sujeitos a tributação autónoma à taxa de 20%.

Porém, a mesma viatura caso tivesse sido adquirida em 2010 com o mesmo custo de aquisição, os encargos suportados em 2012 com a referida viatura seriam tributados à taxa de 10%.

- * Ainda em relação às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, conforme Informação Vinculativa n.º 2011004399, com despacho do SDG, de 30.03.2012, foi sancionado o seguinte entendimento:

- Sujeição a tributação autónoma e taxa aplicável

O “custo de aquisição” a considerar para efeitos de aplicação da taxa de tributação autónoma (de 10% ou de 20%), bem como para efeitos de determinação das depreciações anuais que seriam dedutíveis, deve ser o preço que o locador considerou para o cálculo da renda (do aluguer) mensal. A esse preço terá de ser adicionado o IVA, uma vez que, não sendo dedutível, constituiria uma componente do custo de aquisição da viatura.

O «montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 34º», referido nos n.ºs 3 e 4 do art. 88º do CIRC, depende do ano em que foi celebrado o contrato de renting (Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho),

sendo que para os contratos celebrados em períodos anteriores a 2010, o montante é de €29.927,87, conforme Despacho de 2011-05-20, do Director-Geral, divulgado em ficha doutrinária.

- Tributação autónoma dos gastos associados aos contratos de renting sobre viaturas afetas a colaboradores (exceção prevista no n.º 6 do art. 88º do CIRC)

No que se refere aos gastos suportados pela requerente relativos a contratos de *renting* de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que se encontram afetas (por acordo escrito) à utilização pessoal dos seus colaboradores, é de aplicar a exceção prevista no n.º 6 do art. 88º do CIRC. E como a viatura está a ser usada a coberto de um contrato de *renting*, o valor que não fica sujeito a tributação autónoma será – tão só – a parcela da renda que corresponda à amortização de capital.

- Sujeição a tributação autónoma dos encargos não dedutíveis

Face à nova redação dos n.ºs 3 e 4 do art. 88º dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011), são sujeitos a tributação autónoma quer os encargos dedutíveis quer os não dedutíveis efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos aí mencionados, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

- Agravamento da taxa de tributação autónoma nas situações de apuramento de prejuízo fiscal (no RETGS)

Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 14 do art. 88º do CIRC, nos casos em que os sujeitos passivos integram um grupo abrangido pelo regime especial de tributação das sociedades (RETGS), deve ser considerado o resultado (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurado na declaração do grupo referente ao período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários passíveis de tributação autónoma e não o lucro tributável ou o prejuízo fiscal apurado por cada uma das sociedades que integram o perímetro de consolidação abrangido pelo regime.

- * Foi ainda sancionado o seguinte entendimento, veiculado através da Informação Vinculativa n.º 2012001228, com despacho do SDG, de 21.05.2012:

Para efeitos de tributação autónoma, o n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC define o conceito de encargos relacionados com aquelas viaturas, considerando-se como tal, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Os encargos provenientes dos contratos de rent-a-car, ou seja, contratos de aluguer sem condutor por períodos muito curtos (iguais ou inferiores a três meses, não renováveis) são considerados encargos relacionados com aquelas viaturas nos termos daquele n.º 5, sendo assim sujeitos a tributação autónoma.

Pela redação anterior do n.º 3 do artigo 88º, aqueles encargos eram tributados autonomamente à taxa de 10%, nos termos da alínea a) – (... e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;).

Os atuais n.ºs 3 e 4 do artigo 88.º do Código do IRC prevêem duas taxas de tributação autónoma (10% e 20%) aplicáveis em função do custo de aquisição da viatura.

Assim, uma vez que o legislador não alterou expressamente a taxa de tributação autónoma dos encargos suportados provenientes de contratos de rent-a-car e estando os mesmos sujeitos a esta tributação por se enquadrarem no conceito de encargos com viaturas previsto no n.º 5 do artigo 88º do Código do IRC e não se tratando de aquisição nem de situação assimilável a aquisição, deve a tributação autónoma daqueles encargos ser a mesma que vinha sendo aplicável, ou seja, à taxa de 10%, nos termos do atual n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.

Com efeito, sendo os encargos provenientes de contratos de rent-a-car totalmente dedutíveis para efeitos fiscais, nas condições gerais do artigo 23º do CIRC, ao invés do que sucede relativamente aos alugueres de longa duração, leasing ou aquisição direta, o enquadramento mais correto é no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, estando, por consequência, sujeitos a tributação autónoma à taxa de 10%.

- * Por despacho de 21.02.02 do Director Geral dos Impostos foi sancionado o entendimento de que a utilização dos veículos ligeiros de passageiros nas **aulas de condução** deverá ter o mesmo tratamento do aluguer de viaturas no âmbito do exercício da actividade normal do sujeito passivo.

- * *Também por despacho de 14.09.2006 do Sub-Director Geral do IR foi sancionado o entendimento de que, no caso de serviços de transporte de passageiros prestados pelos hotéis e agências de viagens como sejam transferes e pequenos circuitos turísticos, prestados exclusivamente aos seus clientes e realizados em veículos ligeiros de passageiros ou mistos de sua propriedade, será de considerar que tais serviços se encontram no âmbito da actividade normal do sujeito passivo, porquanto a sua utilização se encontra relacionada directamente com a actividade por eles desenvolvida, sendo os serviços cobrados e facturados aos clientes.*
- * *Os encargos suportados com viagens ao estrangeiro ou no território nacional realizadas por profissionais de saúde para participarem em congressos, acções científicas ou até de formação profissional, organizadas dentro do âmbito da promoção do medicamento (conforme regulado nos artigos 150.º a 165.º do DL 176/2006, de 30.08) devem ser considerados como acções de publicidade e propaganda e aceites como gastos de publicidade e propaganda, enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.*

No caso destes encargos serem suportados fora do âmbito da promoção de medicamentos, não são susceptíveis de enquadramento em acções de publicidade e propaganda, antes configurando a tipologia de despesas de representação, sendo aceites como gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, e sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 10% (n.º 7 do artigo 88.º do CIRC).

Para assumirem a natureza de despesas de representação, as viagens devem ser organizadas no sentido de a empresa se fazer representar durante a viagem junto dos beneficiários.

No caso de se estar perante uma oferta de viagem a profissionais de saúde fora dos âmbitos indicados (despesas de publicidade e propaganda e despesas de representação), as despesas suportadas não podem ser aceites como gastos, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, em virtude de não serem indispensáveis suportar para a obtenção dos rendimentos (Despacho da DGI em 16.07.2009 no Proc. n.º 1648/09).

- * *No que se refere aos encargos suportados com a “aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol” (Pacotes Corporate) dispõe a Circular n.º 20/2009, de 28.07, da DGCI que sempre que na respectiva comercialização não se verifique a discriminação dos serviços incluídos, nomeadamente os serviços de publicidade e promoção de imagem, pode ser aceite para efeitos fiscais a repartição entre 80% para estes serviços (serviços principais) e 20% para os restantes (serviços acessórios), sendo estes de considerar como despesas de representação, subordinados na sua totalidade ao princípio da indispensabilidade aos gastos para a realização de rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (n.º 1 do art. 23.º do CIRC).*
- * *A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, nos termos do art. 6.º do CIRC, não as desobriga da apresentação da declaração mod. 22, devendo, sempre que existam despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma, nos termos do art. 88.º do CIRC, ser esta quantificada neste campo (art. 12.º do CIRC), competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime da transparência fiscal.*
- * *A tributação autónoma dos encargos dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC é uma norma anti-abuso, já que, como é sabido, as despesas com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores, pelo que, o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como gastos fiscais se o respectivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na factura emitida.*

Assim, em conformidade com o despacho da Directora de Serviços do IRC no Proc. n.º 71/08, deve ter-se em conta o seguinte:

- *Encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que não constituem rendimento do trabalho tributável, em sede de IRS, na esfera do beneficiário:*
 - a) *Se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente, e desde que devida e especificamente comprovadas (por exemplo, mapa a que refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC), será o respectivo gasto fiscalmente aceite (n.º 1, artigo 23.º do CIRC). Neste caso, não há lugar a qualquer tributação autónoma.*
 - b) *Se o valor dos referidos encargos estiver expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente, mas o sujeito passivo não possuir elementos de prova que permitam comprovar a despesa, será posta*

em causa a indispensabilidade do respectivo gasto e, conseqüentemente, não serão aqueles encargos considerados dedutíveis fiscalmente, por inobservância do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Neste caso, tais encargos não são tributados autonomamente.

- c) *Se tais encargos não forem facturados ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa atrás referido através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, os mesmos serão dedutíveis nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do mesmo artigo.*

Neste caso, os referidos encargos são tributados autonomamente à taxa de 5%, de acordo com o n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC.

- d) *Se tais encargos não forem facturados aos clientes e não estiverem devidamente documentadas com o referido mapa, o respectivo encargo não é fiscalmente dedutível, face ao disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC.*

Neste caso, tais encargos não serão sujeitos a tributação autónoma, excepto se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no período a que o mesmo respeita, caso em que há lugar a essa tributação autónoma, à taxa de 5%.

- Se os encargos com as ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador constituírem rendimento do trabalho dependente e implicarem tributação em sede de IRS na esfera dos respectivos beneficiários, não se levantam quaisquer dúvidas quanto à sua dedutibilidade (os encargos são dedutíveis, na totalidade, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC) e não há lugar a tributação autónoma.*

* *As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola também se encontram abrangidas pela tributação autónoma constante do n.º 9 do art. 88.º do CIRC, mas apenas quanto aos encargos com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, suportados no âmbito de uma daquelas actividades desenvolvida a título acessório (Despacho do Subdirector Geral de 16.11.2005), chamando-se a atenção para a não inclusão das despesas de representação nesta dispensa;*

* *No que se refere à alínea b), do n.º 13 do art. 88.º do CIRC tem sido entendimento administrativo que:*

- São qualificados como “gestores” os abrangidos no Dec. Lei n.º 71/2007, de 27.03 e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes;*
- São “remunerações variáveis” aquelas remunerações (acessórias) cujo pagamento ou colocação à disposição esteja ligado, de alguma forma, ao desempenho individual, de uma equipa ou ao da empresa. Assim sendo, a participação nos lucros deve ser incluída neste conceito, uma vez que variam em função dos resultados da empresa, o mesmo não sucedendo com as ajudas de custo, uma vez que, não obstante remuneração acessória, visam compensar gastos incorridos pelo beneficiário com deslocações ao serviço da entidade patronal.*
- São “remunerações fixas” a considerar para efeitos do cálculo da remuneração anual relevante, o conjunto das remunerações mensais auferidas por cada um dos gestores/administradores beneficiários, incluindo os subsídios de férias e de natal pagos no período.*
- Quanto ao conceito de “desempenho positivo”, atendendo às disposições estabelecidas na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, poder-se-á concluir que a Demonstração de Resultados é o suporte documental que reúne informação disponível para a mensuração do desempenho de uma sociedade considerando-se o Resultado Líquido do Período como um indicador adequado para essa mensuração, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente a sua evolução ao longo do tempo.*

* *Da consideração da participação nos lucros como remuneração variável, como tal base de incidência para cálculo da tributação autónoma prevista na alínea b) do n.º 13 do art. 88.º do CIRC, quando considerada como gasto do período (obrigação construtiva), põe-se o problema de saber se a mesma deve integrar a base*

de incidência no período em que o gasto é considerado ou apenas no período em que ocorre o respectivo pagamento.

Não obstante da alínea *b)* do n.º 13 do art. 88.º do CIRC constar que no cálculo da tributação autónoma é de levar em consideração os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas, o entendimento da AT é no sentido, de que, em termos de especialização, uma vez que a tributação autónoma opera sobre gastos ou encargos e não sobre pagamentos, deve a mesma ser aplicada no período a que o encargo diz respeito e não naquele em que o pagamento ocorre.

Acontece que do entendimento de que o momento da tributação autónoma ocorre no período do reconhecimento contabilístico do gasto associado à participação nos lucros, outros problemas se levantam:

- a)* O facto do gasto assumido no período poder ser superior ao valor efectivamente pago no período seguinte;
- b)* Incidindo a tributação autónoma sobre a participação atribuída de forma individual e diferenciada, aquela também deve operar numa base individualizada, sendo certo que no período da respectiva atribuição esta base pode não estar determinada.

Em qualquer dos casos, o entendimento da AT (Inf. n.º 2252/2012 com despacho do SDG de 04.12.2012) é no sentido de que, uma vez que não existe a possibilidade de proceder a correcções negativas em sede de tributação autónoma e desde que tal ainda se não encontre definido até ao envio da declaração mod. 22 do período, os mecanismos legais disponíveis para proceder ao necessário ajustamento a favor do sujeito passivo são:

- Envio de uma declaração mod. 22 de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do prazo legal (data limite da entrega da declaração mod. 22) referente ao período em que foi considerada a tributação autónoma;
- Apresentação de reclamação graciosa no prazo de 2 anos (art. 131.º do CPPT), a contar da mesma data.

- * No que respeita a entidades que se encontram sujeitas simultaneamente a diferentes regimes de tributação, é entendimento administrativo (Inf. n.º 405/2012, no Proc. n.º 892/2012, da DSIRC), ser de considerar que, desde que o sujeito passivo apresente prejuízos num dos regimes de tributação a que está sujeito, será de lhe aplicar o disposto no n.º 14 do art. 88º do CIRC, relativamente às despesas imputáveis à actividade sujeita a esse regime em que apresenta prejuízos.
- * No que se refere às tributações autónomas previstas na parte final do n.º 9 do art. 88.º do CIRC (ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal não dedutíveis e suportados em períodos de tributação em que ocorra prejuízo fiscal), mostra-se incongruente ser de aplicar, face à existência de prejuízo fiscal, um agravamento da taxa prevista (5%) nos termos do n.º 14 do art. 88º do CIRC.
- * As taxas de tributação autónoma em vigor para o Continente deverão ser reduzidas a 70% do seu valor, quando aplicadas à Região Autónoma dos Açores (DLR n.º 2/99/A, de 20.01);

• **Art. 18.º, n.º 2, *b)* do EBF:**

- A inobservância num determinado período de tributação das condições previstas no n.º 1 do art. 18.º do EBF determina, para a empresa, a tributação autónoma à taxa de 40% no período do incumprimento das contribuições que nesse período, bem como nos dois períodos anteriores, beneficiaram da isenção prevista no referido normativo.

Campo 366 – Juros compensatórios

Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de envio da declaração ou do dia imediato ao termo do prazo de pagamento até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou da sua autoliquidação, se anterior, respectivamente nas situações previstas nos campos 363 e 372, quando devidos, e nas situações referidas na alínea *b)* do n.º 3 do art. 102.º do CIRC e no n.º 5 do art. 104.º do CIRC, entre outras.

Caso seja preenchido este campo é solicitada informação adicional relevante para efeitos de cobrança nos campos 366-A e 366-B.

A taxa dos juros compensatórios é de 4% ao ano desde 01.05.03 (Portaria n.º 291/2003, de 08.04).

Campo 369 – Juros de mora

Os juros de mora, a incluir neste campo, referem-se às situações em que o pagamento do imposto autoliquidado seja efectuado fora do prazo legal e após a data de apresentação da declaração, sendo a taxa de juro anual de 6,351% em 2011, de 7,007% em 2012 e de 6,112% em 2013.

Campo 367 e Campo 368 – Total a pagar/Total a recuperar

O total a pagar (campo 367) corresponde à soma do campo 361 ou (-362) com os campos 363, 372, 364, 365, 366 e 369, *sempre positivo*, podendo ser efectuada a autoliquidação utilizando a respectiva referência ou através de uma guia P1, no prazo estabelecido na alínea b) do n.º 1 do art. 104.º ou no n.º 1 do art. 108.º, ambos do CIRC, consoante o caso.

O total a recuperar (campo 368) corresponde à soma algébrica dos campos 362, 363, 372, 364, 365, 366 e 369, *sempre negativo*.

Não haverá lugar ao pagamento ou reembolso do imposto sempre que o seu montante seja inferior a € 24,94 (n.º 7 do art. 104.º do CIRC).

Com a publicação do Dec. Lei n.º 150/2006, de 02.08, as dívidas de IRC cujo prazo de pagamento voluntário se inicie a partir de 01.01.2007, de valor inferior a € 5.000 podem ser pagas em prestações antes da instauração do processo executivo, com isenção de garantia, nas seguintes condições:

- O requerente não seja devedor de quaisquer tributos administrados pela DGCI;
- Os pedidos de pagamentos sejam apresentados preferencialmente por via electrónica ou nos serviços de finanças da área da sede, até 15 dias após o termo do prazo para pagamento voluntário.

Esta medida não é aplicável às dívidas por falta de entrega dentro dos respectivos prazos legais de quaisquer retenções de imposto.

Preenchido o Q. 10, estamos em condições de:

- a) Proceder ao cálculo dos **pagamentos por conta** a efectuar em 2013, nos termos do previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 104.º do CIRC, conforme estipulado nos n.ºs 1 a 3 do art. 105.º do CIRC:

$$95\% \times (\text{campo } 351 - \text{campo } 359) : 3$$

ou

$$80\% \times (\text{campo } 351 - \text{campo } 359) : 3$$

consoante o volume de negócios em 2012 tenha sido, respectivamente, superior a € 500.000 ou igual ou inferior a € 500.000.

O valor encontrado será sempre arredondado para o euro imediatamente superior, havendo dispensa de o efectuar quando o imposto do período de referência para o respectivo cálculo (campo 351) for inferior a € 199,52 (n.º 4 do art. 104.º do CIRC).

Com a alteração introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31.12, ao art. 107.º do CIRC, mantendo-se a dispensa de comunicação prévia da limitação de suspensão, sempre que o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ao superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do período de tributação, pode deixar de efectuar o terceiro pagamento por conta.

Neste particular, contrariando o carácter obrigatório dos pagamentos por conta, chama-se a atenção para o Acórdão n.º 0877/06 do STA, de 07.03.2007, bem como para a informação n.º 704/89, da AT, que prevêem a possibilidade de tornar extensiva a qualquer pagamento por conta a suspensão/limitação constante do art. 107.º do CIRC, nomeadamente nos seguintes casos:

- *Cessação de actividade até ao termo do prazo para ser efectuado o 1.º pagamento por conta;*
- *Haja passagem a um regime de isenção;*
- *Se verifique um decréscimo significativo da actividade desenvolvida em relação ao período anterior;*
- *Se verifiquem no exercício anterior operações de natureza extraordinária, como o recebimento de um subsídio à exploração.*

Se da limitação ou suspensão dos pagamentos por conta resultar que, a final, o sujeito passivo deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria que ser entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior (n.º 2 do art. 107.º do CIRC).

Exemplo:

Determinada sociedade, com obrigação de efectuar em 2012 pagamentos por conta de € 1.000 cada, decidiu limitar o pagamento por conta a efectuar em Dezembro para € 650.

Sabendo que o imposto devido a final (Campos 358 + 371 + 364 + 365) foi de:

a) € 2.800

b) € 2.700

haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios?

Resolução:

Pagamentos devidos	3.000
Pagamentos efectuados	<u>2.650</u>
Diferença	<u>350</u>

Desvio: $20\% \times 350 = 70$

a) Como a diferença entre o valor devido a final e o valor dos pagamentos por conta efectivamente pagos foi de € 150:

$$2.800 - 2.650 = 150$$

como tal superior a €70, haverá lugar a juros compensatórios.

b) Como a diferença entre o valor devido final e o valor dos pagamentos por conta efectivamente pagos foi de € 50:

$$2.700 - 2.650 = 50$$

como tal inferior a € 70, não haverá lugar a juros compensatórios.

Em conformidade com o despacho concordante do Director Geral de Impostos, de 23.04.2004, no Proc. n.º 806/2003, nos casos em que o período de tributação é inferior a um ano, independentemente de estarmos a transitar de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período especial de tributação ou vice-versa, só haverá obrigação de efectuar pagamentos por conta nos casos em que essa obrigação se verifique dentro desse mesmo período, isto é, nos casos em que exista 7.º e/ou 9.º mês do respectivo período de transição.

Assim, no primeiro caso, ocorrendo a transição:

- *Antes de 01.08, não haverá lugar a pagamentos por conta;*
- *Após 31.07 e antes de 01.10, haverá lugar ao 1.º pagamento por conta;*
- *Após 30.09, haverá lugar ao 1.º e 2.º pagamentos por conta.*

Para cálculo dos pagamentos por conta a efectuar após o termo do novo período de tributação, o imposto a ter em conta é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao imposto relativo ao período de tributação (inferior a um ano) ocorrido até à data da transição (n.º 4 do art. 105.º do CIRC).

b) Proceder ao cálculo do **pagamento adicional por conta** a efectuar em 2013, sempre que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual (campo 373).

Assim, o valor do pagamento especial por conta a efectuar em 2013 é devido sempre que o lucro tributável referente a 2012 seja superior a €1.500.000 e corresponde a:

- 2,5% da parte do lucro tributável que excede €1.500.000 até €7.500.000
- 4,5% da parte do lucro tributável que excede €7.500.000

sendo repartido em três montantes iguais, cuja entrega nos cofres do Estado é de efectuar nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 104.º do CIRC, por remissão do n.º 2 do art. 105.º-A e da alínea a) do n.º 1 do art. 104.º-A, ambos do CIRC.

Exemplo:

Tendo o lucro tributável em 2012 sido de €12.500.000, o valor de cada pagamento adicional por conta em 2013 é de:

€ 6.000.000 x 2,5% = € 150.000

€ 5.000.000 x 4,5% = € 225.000

TOTAL € 375.000

€ 375.000,00 : 3 = €125.000

a efectuar nos mesmos prazos dos pagamentos por conta.

Nos termos do n.º 4 do art. 105.º-A do CIRC, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), é devido pagamento adicional por conta da derrama estadual, sendo caso disso, por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

A entrega dos pagamentos adicionais por conta é efectuada pela sociedade dominante, numa única guia de pagamento, com o valor do somatório dos pagamentos adicionais por conta de cada uma das sociedades do grupo.

Acresce que, nos termos do disposto pelo n.º 3 do art. 104.º-A do CIRC, são aplicáveis às regras de pagamento da derrama estadual não referidas neste artigo as regras de pagamento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, com as necessárias adaptações.

Nestes termos, a possibilidade de suspensão/limitação do terceiro pagamento por conta, conforme previsto no art. 107.º do CIRC, também é de aplicar ao pagamento adicional por conta, com as implicações aí referidas.

Assim:

- As entidades referidas nos arts. 87.º-A e 104.º-A do CIRC terão que efectuar a entrega nos cofres do Estado do valor correspondente ao primeiro e segundo pagamentos adicionais por conta.
- Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante dos pagamentos adicionais por conta já efectuados em 2013 é igual ou superior à derrama estadual que será devida, com base na aplicação da taxa:
 - 3% sobre o lucro tributável de mais de € 1.500.000 até € 7.500.000
 - 5% sobre o lucro tributável superior a € 7.500.000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivaspode deixar de efectuar o terceiro pagamento adicional por conta;

- Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o pagamento adicional por conta a efectuar é superior à diferença entre a derrama estadual que o sujeito passivo julga devida e as entregas já efectuadas, pode limitar o pagamento a essa diferença;
- Contudo, se em virtude do não pagamento ou da redução de pagamento verificado, nos termos supra referidos, se deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar ao pagamento de juros compensatórios desde o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

Este regime é aplicável em 2013 à Região Autónoma da Madeira, conforme DLR n.º 14/2010/M, de 05.08, com a redacção do DLR n.º 42/2012/M, de 31.12.

- c) Proceder ao cálculo do **pagamento especial por conta (PEC)**, a efectuar em 2013, nos termos previstos no art. 106.º do CIRC:

$$A = 1\% \times VN \geq 1.000$$

$$B = 1.000 + 20\% (A - 1.000) \leq 70.000$$

$$PEC = B - PC > 0$$

em que:

VN – volume de negócios (vendas + prestação de serviços) referente ao exercício de 2012

PC – Pagamentos por conta calculados nos termos legais, efectuados em 2012

- No caso da Região Autónoma dos Açores, no apuramento do pagamento especial por conta será de aplicar a redução de taxa em vigor, conforme previsto, no DLR n.º 40/2003/A, de 06.11.

No caso da Região Autónoma da Madeira carece de apoio legal qualquer dispensa, total ou parcial, de PEC relativamente às entidades instaladas na respectiva Zona Franca e que beneficiem de redução de taxa do IRC, dada a revogação do n.º 9 do art. 106.º do CIRC e a introdução da alínea a) do respectivo n.º 11, passando apenas os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que, a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo, a beneficiar da dispensa de efectuar o PEC (Informação Vinculativa 2012001102, com despacho do DG, de 11.04.2012).

- Para além das particularidades previstas nos n.ºs 5 a 8 do art. 106.º do CIRC, a sujeição ao PEC não é aplicável no período de tributação de início de actividade e no seguinte (n.º 10 do art. 106.º do CIRC), ocorrendo ainda dispensa de efectuar o PEC nos seguintes casos (n.º 11 do art. 106.º do CIRC):
 - Sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo;
 - Sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do CIRE, aprovado pelo Dec. Lei n.º 53/2004, de 18.03, a partir da data da instauração desse processo;
 - Sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a declaração de cessação de actividade a que se refere o art. 33.º do CIVA.
- *Ainda, face ao previsto no n.º 6 do Ofício Circulado n.º 82/98, de 18.03, confirmado pela informação vinculativa no Proc. n.º 2809/2006, com despacho do substituto legal do Director Geral dos Impostos de 23.02.2007, no caso do sujeito passivo cessar a sua actividade e proceda à dissolução e liquidação antes do termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não é obrigado a efectuar o PEC desse período.*
- *Uma **SGPS** uma vez que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial e não se enquadrando em nenhuma das situações de dispensa, está sujeita ao pagamento especial por conta, sendo que, para o volume de negócios, apenas concorrerá o valor das vendas e dos serviços prestados, pelo que, sendo aquele nulo, haverá lugar à obrigação de efectuar o pagamento do limite mínimo de € 1.000, sempre que devido (Inf. n.º 782/2007, com despacho do Substituto Legal do Director Geral, de 20.07.07).*

- *Ainda, conforme informação vinculativa no Proc. 570/2004, com despacho concordante do SEAF, em 01.06.2004, da base de cálculo do PEC não serão de excluir os rendimentos isentos de imposto.*
- Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), é devido um PEC por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do PEC, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e proceder à sua entrega (n.º 12 do art. 106.º do CIRC).

Porém, na restituição do PEC em caso de saída de sociedades do grupo, o montante do PEC relativo às sociedades dominadas, efectuado no período em que estas saem do grupo, não é dedutível à colecta do grupo, sendo imputável àquelas sociedades.

Todavia, uma vez que a sociedade dominante actua como representante do grupo e, portanto, é, no conjunto das sociedades, o “sujeito passivo de facto”, os pedidos de reembolso feitos, oportunamente, pelas sociedades dominadas que saem do grupo, são concretizados na esfera da sociedade dominante (Inf. vinculativa n.º 3724/2003, com despacho de 13.10.2004).

- *Conforme decorre do Proc. n.º 1028/2004, com despacho concordante do subdirector Geral dos Impostos, de 13.05.2005, uma declaração de substituição ao início de actividade não produz quaisquer efeitos em IRC.*

Em consequência, os sujeitos passivos que se encontrem nestas condições estão obrigados à apresentação da declaração mod. 22, com referência ao período resultante da data indicada na primeira declaração de inscrição no registo apresentada, ainda que não tenham exercido efectivamente a actividade.

Nestas condições é também devido o pagamento especial por conta pelo montante mínimo previsto no n.º 2 do art. 106.º do CIRC, o qual, contudo, não será aplicável no período de início de actividade e no seguinte, por força do n.º 10 do mesmo artigo.

- *À semelhança da interpretação dada para os pagamentos por conta (Proc. n.º 806/2003, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos de 23.04.2004), nos casos em que o período de tributação é inferior a um ano, independentemente de estarmos a transitar de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período especial de tributação ou vice versa, apenas ocorre a obrigação de efectuar o PEC nos casos em que o período de transição ultrapasse a data da 1.ª prestação (3.º mês).*

Assim, no primeiro caso, ocorrendo a transição:

- *Antes de 01.04, não haverá lugar a PEC;*
- *Após 31.03 e antes de 01.11, haverá lugar ao pagamento da 1.ª prestação;*
- *Após 31.10, haverá lugar ao pagamento das 1.ª e 2.ª prestações.*
- *A exemplo dos pagamentos por conta, embora tal não resulte da lei, no cálculo do PEC a efectuar após o termo do novo período de tributação, o volume de negócios a ter em conta é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao volume de negócios relativo ao período de tributação (inferior a um ano) ocorrido até à data da transição.*

Os sujeitos passivos residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes sem estabelecimento estável em território português nunca têm de efectuar o pagamento por conta (n.º 1 do art. 104.º do CIRC), o pagamento adicional por conta (n.º 1 do art. 105.º-A), o mesmo sendo de referir em relação ao PEC.

Os sujeitos passivos de IRC enquadrados no art. 6.º do CIRC (Transparência fiscal) também se encontram dispensados de efectuar o pagamento por conta, o pagamento adicional por conta e o PEC, uma vez que não são tributados em IRC, conforme art. 12.º do CIRC (n.º 4 do Ofício Circulado n.º 82/98, de 18.03 da DGCI).

Em conformidade com o despacho de 21.12.2009 no pedido de informação vinculativa n.º 138/2009, quando uma sociedade enquadrada no Regime da Transparência Fiscal deixa de nele estar abrangida, designadamente com a entrada de um novo sócio não profissional da actividade, passa a mesma a estar sujeita ao PEC.

Porém, uma vez que a obrigação de se efectuar o PEC se vence no mês de Março do ano a que respeita, não obstante a possibilidade de pagamento em 2 prestações, então:

- *Se a alteração ocorre após o final do mês de Março não há lugar à obrigação de efectuar o PEC;*
- *Caso contrário, haverá lugar à obrigação do PEC.*

A falta de entrega, total ou parcial, do pagamento por conta, do pagamento adicional por conta e do PEC, quando devidos, constitui contraordenação punível nos termos da alínea f) do n.º 5 do art. 114.º do RGIT, o mesmo sendo de referir sempre que a entrega ocorra fora de prazo.

Verificando-se um pagamento indevido, poderá o mesmo ser objecto de reclamação no prazo de 30 dias conforme previsto no n.º 2 do art. 133.º do CPPT e no n.º 7 do art. 137.º do CIRC.

ANEXO 1

PRINCIPAIS BENEFÍCIOS FISCAIS EM IRC PARA 2012

Com a reforma dos impostos sobre o rendimento foi preocupação do legislador, dada a multiplicidade e dispersão dos benefícios fiscais até então em vigor, para além da respectiva revisão, a sua concentração por forma a facilitar o seu conhecimento e acesso.

Assim, para além da consideração no Código do IRC dos desagravamentos caracterizados por uma máxima de permanência e estabilidade, concentrou-se no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) aqueles que se caracterizam por um carácter menos estrutural, revestindo no entanto uma relativa estabilidade, deixando para os Orçamentos de Estado os benefícios com finalidades meramente conjunturais.

Não obstante, o decurso de tempo tem vindo a provocar algumas alterações nesta matéria, nomeadamente no que se refere ao EBF e legislação complementar, pelo que, com vista a facilitar o acesso à informação e trabalho de recolha, o presente texto visa, no que se refere ao IRC, enumerar os benefícios fiscais para 2012, respeitando a seguinte ordem:

- Redução de taxa;
- Isenção temporária;
- Isenção definitiva;
- Deduções ao rendimento;
- Deduções ao lucro tributável;
- Deduções à colecta.

Em matéria de benefícios fiscais, tendo em vista a luta contra a fraude e evasão fiscais e a preocupação de conferir maior equidade ao sistema fiscal, cumpre chamar a atenção para o disposto no art. 13.º (Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais) e no art. 14.º (Extinção dos benefícios fiscais), ambos do EBF:

- Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos ou cessam os seus efeitos sempre que existam dívidas de impostos ou à segurança social, salvo se as dívidas em causa tiverem sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição e sempre que seja prestada garantia idónea, quando exigível;
- Os benefícios automáticos, verificadas as situações referidas, não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.

1) REDUÇÃO DA TAXA (Quadro 08.1 da DR 22)

• Art. 43.º do E.B.F. – Benefícios relativos à interioridade

Os benefícios fiscais à interioridade, consagrados no art. 43.º do EBF, deixaram de ter aplicação aos períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2012, face à revogação do referido artigo pelo art. 146.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12.

Com a referida revogação, de imediato se colocou a questão de saber se uma entidade beneficiária da taxa reduzida de IRC de 10%, ao abrigo da alínea *b)* do n.º 1 do art. 43.º do EBF, mantém esse benefício até ao término do período de cinco anos legalmente estipulado ou se, pelo contrário, se deverá aplicar a taxa geral a partir de 01.01.2012, data da entrada em vigor da referida Lei n.º 66-B/2011, de 30.12.

Pela Informação Vinculativa n.º 413/2012, com despacho do DG, de 19.03.2012, ficou esclarecido que, com os argumentos aí enumerados, a revogação do art. 43.º do EBF não se aplica a uma empresa constituída, nos últimos quatro períodos de tributação (2008 a 2011), numa das áreas beneficiárias, a qual poderá assim continuar a beneficiar da aplicação de uma taxa reduzida de 10% em sede de IRC até ao término dos cinco períodos de actividade expressamente mencionados na alínea *b)* do n.º 1 do mesmo normativo.

O benefício da redução de taxa é cumulável com outros auxílios (incentivos de natureza não fiscal) bem como com a remuneração convencional do capital social (n.º 3 do art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 e art. 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12) para efeitos do limite de “minimis”.

Este limite é de € 200.000 em 2011 e 2012, sendo que para o sector dos transportes rodoviários não pode exceder €100.000, conforme Portaria n.º 70/2011, de 09.02.

Este regime é apreciado em termos de base móvel, ou seja, para cada nova concessão de um auxílio de minimis tem de ser determinado o montante total dos auxílios de minimis concedidos durante o exercício financeiro em causa, bem como durante os dois exercícios financeiros anteriores.

Exemplo:

Determinada empresa tem vindo a usufruir de benefícios abrangidos pela *regra de minimis* de acordo com o seguinte calendário (sociedade instalada de novo em 2009 em área beneficiária):

	2009	2010	2011	2012
Limite	500.000	500.000	200.000	200.000
Fundo perdido	300.000	—	100.000	—
Benefício:				
• Redução de taxa	79.000 ⁽¹⁾	69.000 ⁽¹⁾	59.000 ⁽¹⁾	35.000
• Reposição	—	—	59.000	4.000

(1) Inclui o benefício fiscal da redução de taxa 10% (€70.000 em 2009, € 60.000 em 2010, € 50.000 em 2011 e € 20.000 em 2012) mais o correspondente à remuneração convencional do capital por aumento do capital social em dinheiro de € 3.000.000, ocorrido em 2009 e de € 5.000.000 em 2012:

$$3\% \times 3.000.000 \times 10\% = 9.000$$

$$3\% \times 5.000.000 \times 10\% = 15.000$$

Uma vez que o incentivo tem que ser apreciado numa base móvel, fazendo com que o mesmo dependa em cada ano do verificado nesse ano e nos 2 anos imediatamente anteriores, para efeitos do limite de minimis os valores a repor em cada ano (campo 372 do Q. 10) constam da última linha.

Recomenda-se a leitura atenta do Q. 09 do Anexo D à declaração mod. 22.

• **Art. 36.º do E.B.F. – Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 01.01.2007 (Dec. Lei n.º 13/2008, de 18.01)**

Cumpridos os formalismos impostos neste normativo, os rendimentos das entidades licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013, para o exercício de actividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços internacionais não excluídos do presente regime, que observem os respectivos condicionalismos previstos no n.º 1 do art. 33.º do EBF, são tributados em IRC, até 31.12.2020, nos seguintes termos:

- Nos anos de 2007 a 2009, à taxa de 3%;
- Nos anos de 2010 a 2012, à taxa de 4%;
- Nos anos de 2013 a 2020, à taxa de 5%.

Os rendimentos abrangidos serão os decorrentes das actividades beneficiárias, efectiva e materialmente realizadas na região, com um limite máximo de matéria colectável que depende do número de postos de trabalho criados.

Os rendimentos de SGPS, licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013 são tributados em IRC às taxas acima referidas, salvo os obtidos no território português, exceptuadas as zonas francas, ou em outros Estados membros da União Europeia, que são tributados nos termos gerais.

As entidades licenciadas ao abrigo dos arts. 33.º e 35.º do EBF podem beneficiar deste novo regime a partir de 01.01.2012.

A remissão para o n.º 1 do art. 33.º do EBF constante do n.º 1 do art. 36.º do EBF considera-se efectuada para a redacção daquela disposição em vigor em 31.12.2011 (n.º 4 do art. 146.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12).

- **Região Autónoma dos Açores (DLR n.º 2/99/A, de 20.01)**

A atenuação da carga fiscal mostra-se exigência determinante para garantia da melhoria das condições de vida dos que residem nos Açores e da competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, face aos incontornáveis custos da insularidade, pelo que:

- 1 - Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%.

Assim sendo, as taxas do IRC para vigorar na RAA a partir de 01.01.2012 é de 17,5%.

- 2 - A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC:

- a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores;
- b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição;
- c) Retido, a título definitivo, sobre os rendimentos gerados na Região Autónoma dos Açores, relativamente às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

- 3 - O imposto devido nos termos da alínea b) do n.º 2 é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício.

- 4 - Na aplicação da alínea b), relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à Região se o estabelecimento estável, onde se centraliza a escrita, se situar nos Açores.

- 5 - A redução de taxa aplica-se à percentagem prevista na fórmula de cálculo do pagamento especial por conta, bem como aos limites mínimo e máximo fixados (DLR n.º 40/2003/A de 06.11).

Em conformidade com o previsto no n.º 5 da Circular n.º 14/2002, de 09.05.2002, da DSIRC, a redução das taxas nacionais de IRC em 30% tem aplicação generalizada, incluindo as taxas de retenção na fonte, quer tenham a natureza liberatória quer tenham a natureza de imposto por conta do imposto devido a final, o mesmo sendo de referir em relação às tributações autónomas (n.º 4.1 da referida Circular).

Os sujeitos passivos que tenham rendimentos imputados à Região Autónoma dos Açores e como tal susceptíveis de beneficiarem de redução de taxa, terão obrigatoriamente de apresentar o anexo C à declaração mod. 22, *continuando os respectivos rendimentos a ser considerados sujeitos ao regime geral*.

2) ISENÇÃO TEMPORÁRIA (Quadro 032 do Anexo D)

- **Art. 52.º do E.B.F. – Comissões vitivinícolas regionais**

Estão isentas de IRC, com excepção dos rendimentos de capitais tal como definidos para efeitos de IRS, as CVR'S reguladas nos termos do Dec. Lei n.º 212/2004, de 23.08, e legislação complementar.

- **Art. 53.º do E.B.F. – Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos**

Ficam isentas de IRC, excepto quanto aos rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, parcialmente detidas ou participadas por municípios, durante todo o período

correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhe sejam legalmente atribuídos.

• **Art. 55.º do E.B.F. – Associações e Confederações**

Ficam isentos de IRC, excepto no que respeita a rendimentos de capitais e a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, tal como são definidos para efeitos de IRS, sem prejuízo do disposto nos parágrafos seguintes:

- As pessoas colectivas públicas de tipo associativo, criadas por lei, para assegurar a disciplina e representação do exercício de profissões liberais;
- As confederações e associações patronais e sindicais.

Ficam isentos de IRC os rendimentos das *associações sindicais e das pessoas colectivas públicas, de tipo associativo, criadas por lei para assegurar a disciplina e representação de exercício de profissões liberais*, derivados de acções de formação prestadas aos respectivos associados no âmbito dos seus fins estatutários.

Ficam isentos de IRC os rendimentos obtidos por *associações de pais* derivados de exploração de cantinas escolares.

• **Art. 59.º do E.B.F. – Baldios e Comunidades locais**

Estão isentas de IRC as comunidades locais, enquadráveis nos termos da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, quanto aos rendimentos derivados dos baldios, incluindo os resultantes da cessão de exploração bem como os da transmissão de bens ou da prestação de serviços comuns aos compartes, quando, em qualquer caso, aqueles rendimentos sejam afectos, de acordo com o plano de utilização aprovado, com os usos ou costumes locais, ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, em investimento florestal ou outras benfeitorias no próprio baldio, ou, bem assim, em melhoramento junto da comunidade que os possui e gere, até ao fim do quarto exercício posterior ao da sua obtenção, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao Director-Geral dos Impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do primeiro mês subsequente ao termo do referido prazo.

Não são abrangidos pelas isenções previstas no parágrafo anterior os rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, e as mais-valias resultantes da alienação e título oneroso de áreas do baldio.

Aos rendimentos dos baldios, administrados em regime de delegação pelas juntas de freguesia em cuja área o baldio se localize, ou pelo serviço da Administração Pública que superintenda na modalidade ou modalidades de aproveitamento a que a delegação se reporte, que revertam a favor da autarquia ou serviço em causa, aplica-se o disposto no artigo 9.º do CIRC.

• **Art. 70.º do E.B.F. – Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias**

Criação de medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias (art. 70.º do EBF), **aplicáveis ao período de tributação de 2012** (art. 144º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12):

Isenção de imposto da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da transmissão onerosa de:

- a) Veículos afectos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares, por sujeitos passivos de IRC licenciados, pelo IMTT, I.P., sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, seja efectuado o reinvestimento da totalidade do valor de realização na aquisição de veículos novos, com lotação igual ou superior a 22 lugares, com data de fabrico não anterior a 2011 e afectos a idêntica finalidade;
- b) Veículos afectos ao transporte em táxi, pertencentes a empresas devidamente licenciadas para esse fim, sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, seja efectuado o reinvestimento da totalidade do valor de realização na aquisição de veículos com data de fabrico não anterior a 2011 e afectos a idêntica finalidade;
- c) Veículos de mercadorias com peso bruto igual ou superior a 12 t, adquiridos antes de 1 de Julho de 2009 e com a primeira matrícula anterior a esta data, afectos ao transporte rodoviário de mercadorias público

ou por conta de outrem, sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, a totalidade do valor da realização seja reinvestido em veículos de mercadorias com peso bruto igual ou superior a 12t e primeira matrícula posterior a 1 de Julho de 2011, que sejam afectos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem.

Os veículos objecto deste benefício devem permanecer registados como elementos do activo fixo tangível dos sujeitos passivos beneficiários pelo período de cinco anos.

Este benefício não prejudica a aplicação dos n.ºs 5 e 6 do artigo 48.º do Código de IRC, sendo de incluir a mais-valias isenta no campo 311 do quadro 032 do Anexo D à declaração modelo 22.

3) ISENÇÃO DEFINITIVA (Quadro 031 do Anexo D)

- **Benefícios às cooperativas (art. 66.º-A do EBF)**

- 1 - Estão isentas de IRC, com excepção dos rendimentos provenientes de operações com terceiros e de actividades alheias aos próprios fins:
 - a) As cooperativas agrícolas;
 - b) As cooperativas culturais;
 - c) As cooperativas de consumo;
 - d) As cooperativas de habitação e construção;
 - e) As cooperativas de solidariedade social.
- 2 - Estão ainda isentas de IRC as cooperativas dos demais ramos do sector cooperativo desde que, cumulativamente:
 - a) 75% das pessoas que nelas auferam rendimentos do trabalho dependente sejam membros da cooperativa;
 - b) 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efectivo.
- 3 - Nas cooperativas mistas do ramo do ensino não entram para o cômputo previsto na alínea b) do número anterior os alunos e respectivos encarregados de educação
- 4 - A isenção prevista no n.º 1 não abrange os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte, a qual terá carácter definitivo no caso de a cooperativa não ter outros rendimentos sujeitos a imposto, aplicando-se as taxas que lhe correspondam.
- 5 - As cooperativas isentas nos termos dos números anteriores podem renunciar à isenção, com efeitos a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos em que manifestarem essa intenção, aplicando-se então o regime geral de tributação em IRC durante, pelo menos, cinco períodos de tributação.
- 6 - São isentos de IRC:
 - a) Os apoios e subsídios financeiros ou de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, nos termos da lei, às cooperativas de primeiro grau, de grau superior ou às régies cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegadas pelo Estado;
 - b) Os rendimentos resultantes das quotas pagas pelas cooperativas associadas e cooperativas de grau superior.

De acordo com a terminologia cooperativa os utentes ou clientes não são considerados “terceiros”, sendo de considerar nestes os produtores que desenvolvem a sua actividade produtiva no seio da cooperativa mas que não foram, por qualquer motivo, admitidos como membro – por exemplo, um trabalhador contratado sob qualquer vínculo.

O recurso a não cooperadores (terceiros) deve ser limitado – a título complementar, na terminologia legal –

para evitar o desvirtuamento das próprias identidade e natureza cooperativas, sendo critério para aferição dessa complementaridade a fixação de uma percentagem máxima de 25% do total de produtos (Proc. n.º 1895/2007, com despacho do SGD, de 21.11.2007).

O presente artigo veio substituir a Lei n.º 85/98, de 18.12 (Estatuto Fiscal Cooperativo), revogado pelo art. 148.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12.

• **Art. 9.º do CIRC – Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais, suas associações de direito público e federações e Instituições de Segurança Social**

Trata-se de uma isenção subjectiva e incondicional, não abrangendo os rendimentos de capitais tal como definidos para efeitos de IRS, salvo se auferidos por fundos de capitalização administrados pelas instituições de segurança social e pelo Estado, actuando através do IGCP, no que respeita a operações de swap e a operações cambiais a prazo, e bem assim:

- As entidades públicas de natureza empresarial;
- As associações e federações de municípios e as associações de freguesias que exerçam actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de actividades não relacionadas com a defesa e a segurança nacionais.

• **Art. 10.º do CIRC – Pessoas Colectivas de Utilidade Pública e de Solidariedade Social**

Estão isentas de IRC (isenção subjectiva mas condicionada) as seguintes entidades:

- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
- Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;
- Pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

Esta isenção, para além de condicionada à observância continuada dos requisitos previstos nos n.ºs 3 a 5 do art. 10.º do CIRC, reveste os seguintes condicionalismos:

- É automática para as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e para as Instituições Particulares de Solidariedade Social;
- Carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que definirá a amplitude da isenção, no caso das demais entidades.

Em qualquer dos casos, a isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício de actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor.

As cooperativas de solidariedade social e as cooperativas que sejam declaradas pessoas colectivas de utilidade pública gozam da isenção prevista nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 10.º do CIRC, com as restrições e nos termos aí previstos (n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 85/98 de 16.12).

Os pedidos de reconhecimento de isenção do IRC formulados pelas entidades previstas na alínea c) do n.º 1 do art. 10.º do CIRC devem obedecer aos condicionalismos previstos no Ofício Circulado n.º 20140, de 04.08.2009, da DSIRC, que se transcreve:

“Com a alteração ao art. 10.º do Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) operada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2006), apenas o reconhecimento da isenção das pessoas colectivas de utilidade pública, a que se refere a alínea c) do n.º 1 daquele artigo, depende da iniciativa dos interessados mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim.

Face à desactualização do Ofício-Circulado n.º 9/89, de 3 de Junho, e verificando-se o seu não cumprimento regular, o que potencia atrasos na instrução dos respectivos pedidos de isenção, foi, por despacho do Director-Geral, de 09-07-20, determinado o seguinte:

- 1. Considerando que a isenção das Pessoas Colectivas de Utilidade Pública Administrativa e das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e entidades anexas, bem como das pessoas colectivas legalmente equiparadas às IPSS (alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC), opera actualmente de forma automática e com efeitos retroactivos à data da verificação dos respectivos pressupostos, devem os Serviços de Finanças esclarecer os sujeitos passivos requerentes que se encontrem abrangidos por tal regime, da desnecessidade do seu pedido a fim de evitar a instauração de processos inconsequentes, devendo ainda informar:*
 - a) Da exigência da verificação continuada dos requisitos previstos no n.º 3 do artigo 10.º do CIRC;*
 - b) Que a amplitude da isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor.*
 - c) De acordo com o disposto no artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), se a entidade isenta tiver deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social e se mantiver a situação de incumprimento, e se a dívida não tiver sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição com prestação de garantia idónea, quando exigível, a isenção não produz os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorra esse incumprimento.*
- 2. Os pedidos de reconhecimento de isenção que, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do CIRC, devem ser efectuados mediante requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, ou seja, apenas para as pessoas colectivas de utilidade pública que prossigam exclusiva ou predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente, devem ser acompanhados, nos termos do n.º 1 do artigo 65.º do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT), da adequada prova da verificação dos respectivos pressupostos do reconhecimento e que a seguir, em regra, se indicam:*
 - a) Documento comprovativo da natureza jurídica de pessoa colectiva;*
 - b) Cópia actualizada dos Estatutos (fotocópia simples);*
 - c) Relatório de actividades e as contas dos dois últimos exercícios económicos;*
 - d) Mapa para instrução do processo, cujo modelo se anexa;*
 - e) Declaração da inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas dessa entidade, conforme o disposto na alínea c) do n.º 3 do art. 10.º do CIRC;*
- 3. No que se refere ao documento comprovativo da natureza jurídica de pessoa colectiva de utilidade pública a que se refere a alínea a) do ponto anterior, deverá observar-se o seguinte em função do que em cada caso for aplicável:*

i) FUNDAÇÕES E ASSOCIAÇÕES

Cópia do Diário da República onde foi publicada a Declaração de utilidade pública, nos termos do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Outubro e do Decreto-Lei n.º 57/78, de 1 de Abril, ou documento equivalente, onde conste o despacho de reconhecimento do Primeiro Ministro e respectiva data de publicação.

ii) ORGANIZAÇÃO NÃO GOVERNAMENTAL PARA O DESENVOLVIMENTO (O.N.G.D.)

Comprovativo actualizado do registo, onde conste a data do primeiro e último registo, a que se referem os artigos 7.º, 8.º e 12.º da Lei n.º 66/98, de 14 de Outubro, emitido pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento - IPAD;

iii) *ORGANIZAÇÃO NÃO GOVERNAMENTAL DE AMBIENTE (O.N.G.A.)*

Registo da qualidade de Organização não Governamental de Ambiente a que se refere os artigos 3.º e 17.º da Lei n.º 35/98, de 18 de Julho.

iv) *COOPERATIVA (reconhecida de Utilidade Pública)*

Cópia do Diário da República onde foi publicada a Declaração de Utilidade Pública, nos termos do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Outubro e do Decreto-Lei n.º 57/78, de 1 de Abril, ou documento equivalente, onde conste despacho de reconhecimento do Primeiro-Ministro e respectiva data de publicação, remissão do n.º 7 do Artigo 7.º da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro.

Credencial (actualizada) do Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo a que se referem os artigos 87.º e 88.º da Lei n.º 51/96, de 7 Setembro.

4. *Os Serviços de Finanças devem remeter os pedidos de reconhecimento da isenção directamente à Direcção de Serviços do IRC para efeitos da respectiva instrução e decisão.*

Relativamente aos pedidos que não sejam acompanhados dos elementos de prova acima referidos, aquela remessa só deve ser efectuada após notificação do requerente para suprir as deficiências existentes, com a menção de que os elementos em falta devem ser remetidos directamente àquela Direcção de Serviços, para a Av.ª Eng.º Duarte Pacheco, 28 - 7.º -1099-013 Lisboa.

5. *Importa, ainda, observar o prazo de apresentação do pedido de reconhecimento da isenção previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 65.º do CPPT, sem o que o direito à isenção só pode retroagir ao exercício cujo prazo de entrega da declaração de rendimentos termine em data posterior à da apresentação do pedido.*

6. *Este Ofício-Circulado substitui o Ofício-Circulado 9/89, de 3 de Junho, que expressamente se revoga.”*

O reconhecimento de utilidade pública pressupõe o cumprimento dos seguintes formalismos:

- Requerimento electrónico dirigido a Sua Excelência o Primeiro-Ministro – disponível no site da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros – para iniciar pedido;
- Fotocópia do Bilhete de Identidade do subscritor do requerimento (que deve ser o representante legal da entidade requerente) e cópia da acta de tomada de posse dos corpos sociais, para autenticação do requerimento;
- Fotocópia da escritura da constituição (ou do acto de instituição e reconhecimento respectivo no caso das fundações) e de posteriores alterações estatutárias;
- Texto dos estatutos devidamente actualizado (e de regulamentos internos se os houver);
- Fotocópia do Cartão de Identificação de Pessoa Colectiva actualizado;
- Indicação do número de associados;
- Historial pormenorizado das actividades desenvolvidas, com especial incidência nos últimos três anos e indicação de eventuais projectos que se proponha realizar;
- Relação das entidades públicas e privadas com quem colabore ou de quem receba apoios, especificando em que se traduz essa colaboração ou esse apoio;
- Declarações comprovativas da regularização da situação contributiva perante a Segurança Social e do cumprimento das obrigações fiscais ou autorização para a consulta da situação fiscal ou contributiva por parte da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (contribuinte n.º 600014690; NISS 20003558442), nos termos do Decreto-Lei n.º 114/2007, de 19 de Abril;
- Relatórios e Contas dos últimos três anos, acompanhados dos respectivos pareceres do Conselho Fiscal e cópias das actas de aprovação em assembleia geral (ou prova de outra forma de aprovação no caso de fundações);
- Fotocópia da publicação do extracto dos estatutos e suas alterações ou indicação da respectiva data;
- Todas as demais provas necessárias ao bom ajuizamento da pretensão.

- **Art. 11.º do CIRC – Actividades culturais, recreativas e desportivas**

Trata-se de uma isenção real, abrangendo os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas auferidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades, condicionada à verificação cumulativa de:

- Não distribuição de resultados e os membros dos órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração;
- Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a disponibilizem aos serviços fiscais.

Não beneficiam de isenção, os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo de bingo (n.º 3 do art. 11.º do CIRC), sendo, porém, de considerar:

- Rendimentos não sujeitos, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários (n.º 3 do art. 54.º do CIRC);
- Rendimentos isentos, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários (n.º 4 do art. 54.º do CIRC).

Esta isenção mantém-se se os rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos destas colectividades não excederem no seu todo o montante de €7.500, conforme n.º 1 do art. 54.º do E.B.F..

Por outro lado, as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas à matéria colectável até ao limite de 50% da mesma, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento (n.º 2 do art. 54.º do E.B.F.).

- **Art. 16.º do E.B.F. – Fundos de pensões e equiparáveis**

São isentos de IRC os rendimentos de fundos de pensões e equiparáveis quando se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

O mesmo é de referir em relação aos rendimentos de fundos de pensões que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da UE ou do EEE, neste último caso desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, desde que se verifique cumulativamente os requisitos previstos no n.º 7 do art. 16º do EBF e uma vez feita a prova referida no respectivo n.º 8.

- **Art. 22.º do E.B.F. – Fundos de investimento**

Estão isentos de IRC, os rendimentos dos fundos de fundos que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, respeitantes a unidades de participação em fundos constituídos de acordo com a legislação nacional, nos termos da alínea *a)* do n.º 13 do art. 22.º do EBF.

- **Art. 23.º do E.B.F. – Fundos de capital de risco**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza, obtidos pelos fundos de capital de risco (FCR), que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

- **Art. 24.º do E.B.F. – Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais**

São isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FII que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada.

- **Art. 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12 – Fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH e SIIAH)**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FIIAH constituídos entre 01.01.2009 e 31.12.2013, que operem de acordo com a legislação nacional, bem como os rendimentos respeitantes a unidades de participação nesses fundos, quer seja por distribuição ou reembolso, excluindo o saldo positivo entre mais-valias e menos-valias resultantes da alienação de unidades de participação.

Este regime, para além de contemplar outros benefícios, nomeadamente IMI, IMT, SELO, etc., é aplicável aos FIIAH e SIIAH constituídos durante os 5 anos subsequentes a 01.01.2009 e aos imóveis por estes adquiridos no mesmo período.

- **Art. 117.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28.04 – Fundo Imobiliário Especial de Apoio às Empresas (FIEAE)**

O regime tributário especial dos FIIAH e SIIAH é aplicável ao FIEAE.

- **Art. 118.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28.04 – Sociedades de investimento mobiliário e imobiliário**

A estas sociedades é aplicável o regime fiscal constante do art. 22.º do EBF.

- **Art. 71.º do E.B.F. – Fundos de investimento imobiliário em reabilitação urbana**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional, desde que se constituam entre 01.01.2008 e 31.12.2012 e pelo menos 75% dos seus activos sejam imóveis sujeitos a acções de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana.

- **Art. 26.º do E.B.F. – Fundos de poupança em acções**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de fundos de poupança em acções (FPA) que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

A diferença, quando positiva, entre o valor devido aquando do encerramento dos planos de poupança em acções e as importâncias entregues pelo subscritor estão sujeitas a retenção na fonte à taxa liberatória de 21,5%, sem prejuízo de englobamento, por opção do sujeito passivo, caso em que o imposto retido tem a natureza de pagamento por conta (n.º 2 do art. 26º do EBF).

Esta nova redacção apenas é aplicável às importâncias aplicadas em ou após 01.01.2012, não podendo os prazos estabelecidos para as aplicações anteriores ser prorrogados (n.º 3 do art. 146.º da Lei n.º 64-B/2010, de 30.12).

4) DEDUÇÕES AO RENDIMENTO

(Campo 774 do Quadro 07 da DR 22 e Quadro 04 do Anexo D)

- **Art. 4.º do DL. 215/89 de 10/7 – Obrigações (que não sejam de dívida pública), títulos de participação e certificados de consignação emitidos em 1989**

Beneficiam de redução de 20% do respectivo rendimento para efeitos de IRC ou IRS.

- **Art. 2.º do DL. 143-A/89 e Art. 2.º Lei n.º 36/91 – Rendimentos de títulos de dívida pública interna**

Beneficiam de redução de 20% do respectivo rendimento.

- **Art. 22.º, n.º 14, b) do E.B.F. – Unidades de participação em fundos de fundos**

Os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de fundos de que sejam titulares sujeitos passivos de IRS ou IRC, residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade

comercial, industrial ou agrícola ou que sejam imputáveis a um estabelecimento estável de entidade não residente situado nesse território, não estão sujeitos a retenção na fonte, contando apenas por 40% do seu quantitativo para fins de IRS ou IRC.

• **Art. 19.º do E.B.F. – Criação de emprego**

Na determinação do lucro tributável em IRC, os encargos suportados com a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como gasto do período, não podendo ultrapassar por posto de trabalho criado o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

Para o efeito, considera-se:

- “*Jovem*”, o trabalhador com idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, à data da celebração do contrato, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e se não encontrem a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
- “*Desempregados de longa duração*”, os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Dec. Lei n.º 220/2006, de 03.11, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 9 meses;
- “*Encargos*”, os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- “*Criação líquida de postos de trabalho*”, a diferença positiva, num dado período económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Cumpra ainda chamar a atenção para as limitações seguintes:

- A majoração (benefício fiscal) aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, o que se pode traduzir na produção de efeitos por seis períodos;
- Não cumulatividade, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho;

Em 2010 por força do disposto no art. 115º da Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, o benefício fiscal à criação de emprego, previsto no art. 19º do EBF é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho;

Em conformidade com a informação vinculativa no Proc. 1145/07, com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008, ficou esclarecido que “*este benefício fiscal não é cumulável quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contém incentivos e normas de apoio à criação de emprego:*

- Dec. Lei n.º 89/95, de 06.05;
- Dec. Lei n.º 34/96, de 18.04;
- Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22.06;
- Lei n.º 53.-A/2006, de 29.12, art. 41.º;
- Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 43.º

Porém, este benefício já é cumulável, uma vez que é um incentivo à formação profissional e não à criação de emprego, com o previsto no Dec. Lei n.º 51/99, de 20.02”.

- O benefício em causa apenas pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do art. 63.º do CIRC.

Esta nova redacção do n.º 6 do art. 19.º do EBF, introduzida pela Lei n.º 55-B/2010, de 31.12, no

entendimento da Administração Tributária tem carácter interpretativo, uma vez que apenas as entidades com relações especiais entre si podem ter conhecimento se, com referência a cada trabalhador, já foi ou não obtido o benefício fiscal estabelecido neste artigo (Ofício n.º 12918, de 21.06.2011, da DSIRC).

Exemplo:

Em 2012, a empresa X admitiu um jovem de 25 anos, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, tendo ocorrido no mês de Setembro a saída de um outro trabalhador com 33 anos e que, quando admitido (2007), beneficiou do disposto no art. 19.º do EBF.

Cálculo do benefício:

- Uma vez que não ocorreu criação líquida de posto de trabalho em 2012, o benefício apenas corresponde a 50% dos encargos suportados com o trabalhador que saiu, com o montante máximo de € 5.092,50:

$$6.790/12 \times 9 = 5.092,50$$

NOTAS:

1. Para 2012, a retribuição mínima mensal garantida foi de €485 (Portaria n.º 210/2012, de 12.07);
2. A majoração a que se refere o n.º 1 do art. 19.º do EBF origina para a entidade empregadora um benefício fiscal ao longo de 5 anos a contar do início da vigência do contrato.

Assim, o prazo de 5 anos pode reflectir-se em 6 períodos económicos sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico (Proc. 1498/2006, com despacho de 26.09.2006 do Director Geral dos Impostos).

3. Não existindo contrato de trabalho sem termo reduzido a escrito, tal não obsta ao direito ao benefício como resulta da informação vinculativa no Proc. n.º 1979/2008, com despacho de 10.09.2008, que se transcreve:

“A Lei do Trabalho não obriga, mas também não impede a redução a escrito do contrato de trabalho sem termo.

O Legislador Fiscal, no artigo 19.º do EBF, é omissivo quanto à necessidade do contrato de trabalho sem termo revestir a forma escrita.

Assim, o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início.

Se, de acordo com a Lei Laboral, não há obrigatoriedade de celebração por escrito do contrato de trabalho sem termo, os Serviços da DGCI devem valorizar os elementos apresentados de acordo com as regras previstas nessa mesma lei e consequente interpretação.

Cabendo à entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, parece relevante que esta tenha a cautela de reduzi-lo a escrito.

Contudo, para efeitos do benefício fiscal, em certas circunstâncias, é possível, através de outros elementos apresentados pelos sujeitos passivos, elaborar um raciocínio que permita atestar a celebração de contrato sem termo.

O que se deve exigir é que os elementos de prova sejam vinculativos para a entidade empregadora, envolvendo, pelo menos, as duas partes do contrato.

A permanência ao serviço de determinado trabalhador após o decurso do período de duração máxima do contrato de trabalho a termo (este obrigatoriamente reduzido a escrito) é um facto que permite ajuizar da existência de contrato de trabalho sem termo.

Esta permanência ao serviço deve, no entanto, ser comprovada através de documentos que vinculem externamente a entidade.”

4. Os contratos de trabalho sem termo, existindo, devidamente assinados e selados, bem como o cálculo do

benefício inerente e as folhas da segurança social deverão integrar o processo de documentação fiscal previsto no art. 121.º do CIRC;

5. No caso das contratações a termo se transformarem em contratações sem termo serão de considerar para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no exercício em que for operada essa transformação (Inf. 1185/2002, da DSIRC – Proc./IRC 1541/2002), reunidas neste exercício as demais condições.

Não obstante este enquadramento administrativo haver sido contrariado pelo Acórdão do STA de 11.10.2006 – Proc. n.º 0723/06, a informação n.º 1552/2007 – Proc./IRC n.º 2691/2007, veio determinar que:

– *O referido acórdão não deve ser adoptado pela Administração Fiscal com carácter genérico, dado que colide directamente com as orientações internas e com o sentido do art. 19.º do EBF. O acórdão em apreço é válido apenas para o caso julgado, uma vez que as sentenças dos tribunais não representam uma fonte de direito, de acordo com o art. 1.º do Código Civil (à contrário).*

6. Na contratação de trabalhadores a tempo parcial, o limite máximo da majoração anual previsto no art. 19.º do EBF deve ser ajustado na proporção da redução do período normal de trabalho (Parecer n.º 76/2010, de 15.11.2010, do CEF).

7. Se por qualquer motivo o sujeito passivo não utilizou o benefício a que tinha direito no período da criação líquida do posto de trabalho, poderá utilizá-lo, no exercício de 2011, na parte que a este diz respeito, tendo a possibilidade de recuperar a parte restante mediante reclamação graciosa a apresentar nos termos do art. 131.º do CPPT.

Assim, o benefício associado à criação líquida de postos de trabalho em 2009, não utilizado em 2009 e 2010, poderá ser recuperado mediante reclamação graciosa a apresentar no prazo de 2 anos após a entrega da declaração mod. 22 do período respectivo.

• **Art. 44.º do CIRC – Quotizações a favor de associações empresariais**

Até ao limite de 2‰ do volume de negócios respectivo, é considerado custo ou perda do exercício, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

Exemplo:

Volume de negócios € 1.000.000

Quotizações

a) € 5.000

b) € 1.000

c) € 1.800

Limite: 2‰ x € 1.000.000 = € 2.000

a) Nada a acrescentar no campo 752 e nada a deduzir no campo 774, ambos do Q.07, uma vez que o valor efectivamente pago pelas empresas em quotas a favor das associações empresariais é sempre aceite, pela totalidade, por se considerar um gasto indispensável para a obtenção de proveitos, face ao disposto no artigo 23.º do Código do IRC. De facto, tratando-se o disposto no art. 44.º do CIRC de um incentivo fiscal, não deverá prejudicar de forma alguma o regime geral previsto no mencionado artigo 23.º do Código do IRC. Deste modo, o citado limite não pode pôr em causa a aceitação integral do custo, mas apenas a respectiva majoração (Saída Geral n.º 32764, de 03.06.98, da DSIRC).

b) Deduz € 500 no campo 774 do Q. 07, devendo os mesmos constar do campo 407 do Q. 04 do Anexo D à declaração mod. 22.

c) Deduz € 200 no campo 774 do Q. 07, devendo os mesmos constar do campo 407 do Q. 04 do Anexo D à declaração mod. 22.

A intenção do legislador ao estabelecer o benefício fiscal previsto no art. 44.º do CIRC é promover o associativismo das empresas, permitindo a majoração dos custos relativos a quotas pagas a associações empresariais, independentemente de se tratar de associações residentes ou não residentes.

Porém, só podem ser majoradas as quotizações cujo custo seja aceite, antes de mais, à luz do art. 23.º do CIRC, e que sejam efectuadas em conformidade com o estatuto da empresa (para associações de classe).

E se, no que respeita a quotizações obrigatórias não restam dúvidas quanto à sua consideração como custo nos termos do art. 23.º do CIRC, quanto às quotizações não obrigatórias só poderão ser dedutíveis fiscalmente se concorrerem directa ou indirectamente para a realização de proveitos sujeitos a IRC (Despacho do Subdirector Geral dos Impostos de 20.07.2005 no Proc. 500/05).

No caso das quotizações pagas à Câmara de Comércio Luso-Alemã também será de aplicar o previsto no art. 44.º do CIRC, conforme comunicação da AT nesse sentido, sendo aplicável às quotizações pagas a partir de 21.01.2011,

• **Art. 42.º do E.B.F. – Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP e na República Democrática de Timor-Leste**

Procurando criar condições favoráveis ao investimento nos PALOP (Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa), os lucros distribuídos pelas sociedades afiliadas aí residentes podem beneficiar da eliminação da dupla tributação económica prevista no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, verificadas as seguintes condições:

- Participante e participada estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento e não isentas;
- A participante detenha, de forma directa, uma participação de, pelo menos, 25% durante um período não inferior a dois anos;
- Os lucros distribuídos provenham de lucros que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de:
 - Actividades geradoras de rendimentos passivos (royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários);
 - Rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da participada;
 - Rendimentos da actividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território da residência da participada ou seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
 - Rendimentos de operações próprias da actividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território.

O benefício em causa pressupõe a prova da verificação das condições de que depende por parte da entidade participante.

• **Art. 51.º do E.B.F. – Empresas armadoras da marinha mercante nacional**

Os lucros resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo são tributados em apenas 30% do seu montante.

Em conformidade com o Ofício n.º 10181, de 19.05.2009, da DSIRC foi sancionado o seguinte entendimento:

- *O benefício previsto na alínea a) do artigo 51.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) traduz-se pela isenção (parcial) de 70% dos lucros resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo, devendo operar por dedução ao rendimento.*
- *Assim, na respectiva declaração periódica de rendimentos de IRC, Modelo 22, o benefício em causa deve ser reflectido no Quadro 07, preenchendo-se o campo 774 – Benefícios Fiscais, com o valor correspondente a 70% dos lucros resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo.*
- *Para o efeito, o sujeito passivo deverá organizar a sua contabilidade de modo a reflectir todas as operações realizadas e de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais da actividade de transporte marítimo possam claramente distinguir-se das restantes. Todos os elementos que suportem as operações do sujeito passivo devem constar do seu dossier fiscal.*

- *Mais se informa que as empresas armadoras da marinha mercante nacional que usufruam deste benefício fiscal deverão assinalar na declaração periódica de rendimentos, Modelo 22, no Quadro 04 – Regimes de Tributação dos Rendimentos, o campo 1 – Geral e no anexo D, o campo 405 do Quadro 04 – Deduções ao Rendimento.*

- **Art. 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12 – Remuneração convencional do capital social**

Nos exercícios de 2011 a 2013, na determinação do lucro tributável do IRC, no período de tributação em que ocorram as entregas e nos dois períodos seguintes, é permitida a dedução de uma importância correspondente a 3% do montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que:

- A sociedade beneficiária seja qualificada como PME;
- Os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco (SCR) ou investidores em capital de risco (ICR);
- O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

Este benefício é cumulável unicamente com os benefícios relativos à interioridade (redução de taxa), desde que globalmente não ultrapassem € 200.000 por entidade beneficiária, durante um período de 3 anos (auxílios de minimis), conforme Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão de 15.12 e Portaria n.º 70/2011, de 09.02 [ver ponto 1 do Anexo 1 – Art. 43.º do EBF].

Idêntico benefício foi criado pelo art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12, abrangendo os aumentos de capital ocorridos de 2008 a 2010.

O conceito de PME encontra-se consagrado no art. 2.º do Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007, de 06.11, consistindo em empresas:

- Que empreguem menos de 250 pessoas;
- Com um volume de negócios anual que não excede 50 milhões de euros;
- Cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

O conceito de ICR (business angels) encontra-se regulamentado no art. 9.º do Dec. Lei n.º 375/2007, de 08.11.

- **Benefícios relativos ao mecenato**

- A. Mecenato social, familiar, cultural, ambiental, desportivo e educacional (arts. 61.º e 62.º do E.B.F.)**

Apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos pontos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional:

- 1. Donativos ao Estado e outras entidades (Art. 62.º, n.ºs 1 e 2 do E.B.F.)**

São considerados custo na sua totalidade os donativos concedidos às seguintes entidades:

- Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- Associações de municípios e de freguesias;
- Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
- Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente

social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, desde que obtido reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo art. 10.º do CIRC.

Consideração como custo em:

- 140% do respectivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social
- 120% do respectivo total, quando destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional
- 130% do respectivo total, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

2. Mecenato Social (Art. 62.º, n.ºs 3 e 4 do E.B.F.)

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8% do volume de negócios, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- Instituições particulares de solidariedade social, bem como às pessoas colectivas legalmente equiparadas;
- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;
- Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades.
- Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
- Organizações não governamentais para o desenvolvimento e outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, intencional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e dos Negócios Estrangeiros.

Consideração como custo em 130% do respectivo total, que poderá ser de 140% se se destinarem a custear as seguintes medidas:

- Apoio à infância ou à terceira idade;
- Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
- Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

3. Mecenato familiar (Art. 62.º, n.º 5 do E.B.F.)

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8% do volume de negócios, em valor correspondente a 150%, os donativos concedidos às entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 que se destinem a custear as seguintes medidas:

- Apoio pré-natal a adolescentes e mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- Apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;
- Apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;

- Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
- Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
- Apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

4. Mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional (Art. 62.º, n.ºs 6 e 7 do E.B.F.)

São considerados custos ou perdas do exercício, até 6% do volume de negócios, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação, excepto as de natureza científica, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente, e bem assim outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da protecção cinematográfica, audio-visual e literária.
- b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
- c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
- d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
- e) Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;
- f) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do INATEL, com excepção dos considerados para o mesmo fim no mecenato social;
- g) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins de infância legalmente reconhecidos pelo Ministério competente;
- h) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;
- i) Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.

Consideração como custo em 120% do respectivo total, que poderá ser de 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos e de 140% quando atribuídos às creches, lactários e jardins de infância previstos na alínea g) e para as entidades referidos na alínea i).

As entidades previstas nas alíneas a), e) e g) devem obter junto do Ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento e respectivo interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.

5. Organismos associativos (Art. 62.º, n.º 8 do E.B.F.)

São considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 1% do volume de negócios no exercício da actividade comercial, industrial ou agrícola, as importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários, conforme previsto no n.º 8 do art. 62.º do EBF.

A dedução a efectuar nos termos dos n.ºs 2 a 5 não pode ultrapassar na sua globalidade 8% do volume de negócios realizado pela empresa no exercício.

Este limite global acaba por arrastar algumas complicações no caso do mesmo ser ultrapassado por força de donativos parciais sujeitos a diferentes majorações:

Exemplo:

A sociedade X, Lda, com um volume de negócios de € 125.000.000, concedeu um donativo a um lar da 3.^a idade de uma IPSS, no montante de €800.000 e ao Comité Olímpico Português, no montante de € 500.000.

Limite: $125.000.000 \times 8\text{‰} = 1.000.000$

Excesso: $1.300.000 - 1.000.000 = 300.000$ (valor a acrescer no campo 751 do Q. 07)

Cálculo da majoração:

a)	$800.000 \times 0,4 =$	320.000
	$200.000 \times 0,2 =$	<u>40.000</u>
		<u>360.000</u>

b) $0,4 \times 800.000/1.300.000 \times 1.000.000 + 0,2 \times 500.000/1.300.000 \times 1.000.000 =$
 $246.153,85 + 76.923,08 = \underline{323.076,93}$

Em nossa opinião, a solução a adoptar deve ser a mais vantajosa para o sujeito passivo, sob pena de “obrigar” a práticas menos transparentes.

Assim sendo, a dedução no campo 774 do Q. 07 seria de € 360.000, devendo constar do campo 406 do Q. 04 e ser indicado no Q. 08, ambos do Anexo D à declaração mod. 22.

6. Mecenato científico (art. 62.º-A do EBF)

O presente artigo veio substituir o Dec. Lei n.º 26/2004, de 08.07, revogado pelo art. 147.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, consagrando o mecenato científico.

- A usufruição deste incentivo depende de acreditação por uma entidade acreditadora designada por despacho do Ministro da Educação e Ciência, que comprove a afectação do donativo a uma actividade de natureza científica, sendo que, no caso da entidade beneficiária ser de natureza privada, a acreditação depende de prévio reconhecimento, através de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Educação e Ciência, do qual constará o prazo de validade de tal reconhecimento (n.ºs 7 a 10 do art. 62.º-A do EBF).

Pelo Despacho n.º 5657/2012, publicado no DR (2.ª Série) n.º 83, de 27.04, foi nomeada como entidade acreditada a Fundação para a Ciência e a Tecnologia, I.P.

- Consideram-se **entidades beneficiárias** as destinatárias directas dos donativos, nomeadamente:
 - Fundações;
 - Associações e Institutos Públicos ou Privados;
 - Instituições do Ensino Superior;
 - Bibliotecas mediáticas e centros de documentação;
 - Laboratórios do Estado e Laboratórios Associados;
 - Unidades de Investigação e Desenvolvimento;
 - Centros de transferência e Centros Tecnológicos;
 - Órgãos de Comunicação Social que se dediquem à divulgação Científica;
 - Empresas que desenvolvam acções de demonstração de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico.

sempre que a respectiva actividade assuma, predominantemente, carácter científico.

- Os donativos atribuídos às referidas entidades, pertencentes:
 - Ao Estado, às Regiões Autónomas e Autarquias Locais e a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;

- Associações de Municípios e Freguesias;
- Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as Autarquias Locais participem no património inicial.

são considerados gastos ou perdas do exercício na sua totalidade e em valor correspondente a 130% do respectivo total:

- Os donativos às entidades beneficiárias de natureza privada são considerados gastos ou perdas do exercício até ao limite de 8‰ do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130%;
- Em ambos os casos, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos, os gastos ou perdas são considerados em 140% do seu valor.

No caso de mecenato de recursos humanos considera-se como valor da cedência de um investigador ou especialista o valor correspondente aos encargos despendidos pela entidade patronal com a sua remuneração, incluindo os suportados para regimes obrigatórios de segurança social durante o período da respectiva cedência.

Nos termos do previsto no art. 66.º do EBF, as entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a:

- Emitir documento comprovativo dos montantes recebidos, com indicação do seu enquadramento, e bem assim com a menção da inexistência de contrapartidas, para além de conter:
 - A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
 - O normativo legal de enquadramento, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;
 - O montante do donativo (quando for em dinheiro) e a identificação dos bens (quando for em espécie).
- Possuir registo actualizado das entidades mecenas, com indicação do nome, número de identificação fiscal, data e valor de cada donativo atribuído;
- Entregar na DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial (mod. 25, aprovado pela Portaria n.º 13/2008, de 04.01, tendo as instruções de preenchimento sido actualizadas pela Portaria n.º 1474/2008, de 18.12), referente aos donativos recebidos no ano anterior.

Os **donativos em dinheiro** de valor superior a €200,00 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas (transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo) (n.º 3 do art. 66.º do EBF).

Quanto aos **donativos em espécie** (n.º 11 do art. 62.º e n.º 5 do art. 62.º-A, ambos do EBF), o valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável é o respectivo custo de aquisição ou produção, deduzido, quando for caso disso, das depreciações, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do art. 29.º do CIRC, ou das perdas por imparidade efectivamente praticadas e aceites como gasto fiscal ao abrigo da legislação aplicável.

Notas:

- *A realização de pagamentos através de meios diferentes dos legalmente previstos é punível nas pessoas colectivas, sociedades, com coima de € 240 a € 600 (n.º 3 do art. 129.º e n.º 4 do art. 26.º ambos do RGIT).*
- *Não relevam em IRC os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas e pessoas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas (Despacho do Subdirector Geral do IR de 06.02.2006 no Proc. n.º 4115/04);*
- *Não relevam em IRC os donativos concedidos aos “partidos políticos”, por força do disposto no art. 8.º da Lei n.º 19/2003, de 20.06*
(Despacho do Subdirector Geral do IR de 24.02.2006 no Proc. n.º 853/06);
- *Nos termos da alínea i) do n.º 6 do artigo 62.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (ponto A.4), são considerados gastos do período, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados,*

os donativos atribuídos a “Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado”.

A referida alínea tem um carácter residual, pelo que aí se enquadram as entidades públicas, maxime as empresas públicas (empresas públicas do Estado, bem como empresas do sector empresarial local e das regiões autónomas), que desenvolvam projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado, não abrangidas por outras regras deste artigo que se refiram ao Mecenato Cultural (Proc. n.º 2635/08, com despacho do SEAF em 19.03.2009).

- *A alínea a) do n.º 1 do artigo 62.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (ponto A.1) prevê que os donativos concedidos ao “Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados”; sejam considerados custos ou perdas do exercício na sua totalidade.*

As empresas municipais, dotadas de personalidade jurídica, são pessoas colectivas completamente autónomas e distintas das Câmaras Municipais. Assim, fica afastado o enquadramento na referida alínea dos donativos que sejam concedidos às empresas municipais (Proc. n.º 769/07, do DGI, de 24.10.2007).

- *Os donativos que revistam a forma de “prestações de serviços gratuitas” não têm relevância fiscal, quer por falta de previsão legal, quer por não poderem ser quantificados nos termos do n.º 11 do art. 62.º do EBF (Proc. n.º 499/07, com despacho do Director Geral dos Impostos de 07.03.2008).*

B. Mecenato específico

• Dec. Lei n.º 163/2001, de 22.05 – Fundação de Serralves

Face ao disposto no respectivo n.º 2 do art. 3.º, os donativos concedidos à Fundação de Serralves beneficiam automaticamente do regime estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do art. 1.º do Estatuto do Mecenato.

• Dec. Lei n.º 18/2006, de 26.01 – Fundação Casa da Música

Os donativos concedidos à Fundação Casa da Música beneficiam automaticamente do regime estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do art. 1.º do Estatuto do Mecenato.

• Lei n.º 29/2006, de 04.07 – Associações de pais e encarregados de educação

Os donativos concedidos às associações de pais beneficiam do regime estabelecido no Estatuto do Mecenato.

• Art. 79.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Plano Nacional de Leitura

Os apoios concedidos entre 01.01.2007 e 31.12.2013 para a concretização do Plano Nacional de Leitura, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2006, de 12.07, são reconhecidos para os efeitos previstos nos arts. 61.º a 66.º do EBF, sendo considerados de interesse para a educação e podem usufruir dos benefícios fiscais legalmente previstos.

• Dec. Lei n.º 213/2009, de 04.09 – Fundação Paula Rego

Face ao disposto no n.º 2 do art. 2.º do Dec. Lei n.º 213/2009, de 04.09, os donativos concedidos à Fundação beneficiam do regime de benefícios fiscais nos termos da lei.

C. Orientações administrativas

Embora impondo as necessárias adaptações, indicam-se a seguir algumas orientações administrativas publicadas ainda no âmbito do Estatuto do Mecenato:

• Circular n.º 12/2002, de 19.04, da DSIRC

A presente circular procura esclarecer e definir a posição da Administração Fiscal quanto ao enquadramento jurídico-tributário de donativos quando em relação aos mesmos esteja associada a atribuição por parte do respectivo beneficiário de regalias em espécie, como seja a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para

eventos, a disponibilização ao doador das instalações do beneficiário ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Defendendo que a apreciação da qualificação de determinada liberalidade como donativo enquadrável na legislação aplicável dependerá sempre da exposição precisa dos elementos de facto, nomeadamente quanto à respectiva natureza e valor, bem como de eventuais regalias que em correspondência lhe estejam associadas, a Administração Fiscal aponta para uma aferição de natureza casuística com as seguintes linhas de orientação:

- a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;
- b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, porque o espírito de liberalidade do doador é marginalizado, estar-se-á perante mero patrocínio.

Não obstante o referido e porque dúvidas subsistiram, a **Circular n.º 2/2004, de 20.01, da DGCI**, procurou concretizar, através de critérios mais objectivos, as linhas de orientação já definidas.

Assim:

- Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo por finalidade a procura de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica que o identifique junto do público em geral, o donativo será de considerar enquadrável no Estatuto do Mecenato uma vez que o espírito de liberalidade do doador é preponderante.

Para tal deverá ter-se em atenção o seguinte:

- Ao doador não deverá ser associada qualquer marca, produto ou serviços por si comercializados;
- A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve ser idêntica e uniforme, não devendo contribuir para o efeito o valor do donativo concedido;
- A identificação pública do mecenas não deve revestir a natureza de mensagem publicitária.

- Caso contrário, uma vez que o espírito de liberalidade se encontra secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

- **Circular n.º 13/2003, de 27.09, da DSIRC**

Quando o sujeito passivo considerar o benefício fiscal na sua declaração de rendimentos do exercício do donativo, sem para isso existir o despacho de reconhecimento (parte final do n.º 3 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 74/99, de 16.03, com a redacção da Lei n.º 160/99, de 14.09), deverá a respectiva liquidação do imposto ser corrigida, acrescida dos inerentes juros compensatórios.

Se o sujeito passivo não considerou tal benefício e se, posteriormente à entrega da declaração de rendimentos do exercício do donativo, for emitido o reconhecimento, poderá o sujeito passivo em procedimento administrativo, com vista à usufruição plena do benefício:

- Proceder à entrega de declaração de substituição, caso esteja no prazo legal para o fazer (art. 114.º do CIRCI);
- Reclamar graciosamente do acto da liquidação.

- **Circular n.º 9/2005, de 11.08, da DSIRC**

Para usufruição do benefício fiscal as entidades mecenas deverão dispor de:

- Cópia do despacho que reconhece a qualidade de entidade enquadrada no Estatuto do Mecenato;
- Recibo ou documento que comprove a atribuição do donativo e, caso aplicável, com a menção a que fim, acção ou programa se destina o donativo;

- Documento constante do processo de documentação fiscal, onde se evidencie o cálculo do benefício (montante e majoração), de modo a justificar os valores inscritos no Anexo F da declaração anual;
- Declaração da entidade beneficiária de que o donativo foi concedido sem contrapartida, nos termos do n.º 2 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 74/99, de 16.03, conforme interpretação da Circular n.º 2/2004, de 20.01, da DSIRC.

Esta circular deixa de produzir efeitos dada a redacção do art. 66.º do EBF.

- **Art. 66.º-A, n.º 7 do E.B.F. – Cooperativas**

As despesas realizadas em aplicação da reserva para educação e formação cooperativas, previsto no art. 70.º e no art. 3.º (5.º princípio), ambos do Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 07.09, podem ser consideradas como gasto para efeitos da determinação do lucro tributável em IRC, no período de tributação em que sejam suportadas, em valor correspondente a 120% do respectivo total.

- **Art. 70.º do E.B.F. – Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias**

Criação de medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias (art. 70.º do EBF), **aplicáveis ao período de tributação de 2012** (art. 144.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12):

Os gastos suportados com a aquisição, em território português, de combustíveis para abastecimento de veículos são dedutíveis, em valor correspondente a 120% do respectivo montante, para efeitos da determinação do lucro tributável, quando se trate de:

- a) Veículos afectos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares, e estejam registados como elementos do activo fixo tangível de sujeitos passivos de IRC que estejam licenciados pelo IMTT, I.P.;
- b) Veículos afectos ao transporte rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem, com peso bruto igual ou superior a 3,5 t, registados como elementos do activo fixo tangível de sujeitos passivos IRC e que estejam licenciados pelo IMTT, I.P.;
- c) Veículos afectos ao transporte em táxi, registados como elementos do activo fixo tangível dos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, com contabilidade organizada e que estejam devidamente licenciados.

Não obstante a Resolução do Conselho de Ministros n.º 21/2011, de 17.03, publicada no DR (I Série) n.º 67, de 03.04, no sentido de considerar para 2012 um aumento da majoração de 120% para 140%, mediante proposta de lei a remeter à Assembleia da República, tal nunca se concretizou.

- **Art. 43.º, n.º 9 do CIRC – Realizações de utilidade social**

Os gastos do período, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários e jardins de infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares e outros, são considerados para efeitos da determinação do lucro tributável em valor correspondente a 140%.

O mesmo é de referir em relação aos encargos suportados pelas entidades empregadoras no âmbito do Dec. Lei n.º 26/99, de 28.01 (vales sociais), os quais beneficiam do regime previsto no n.º 9 do art. 43.º do CIRC, não sendo de considerar rendimento do trabalho dependente, conforme alínea b) do n.º 8 do art. 2.º do CIRS.

Este benefício deve ser incluído na linha em branco do Q. 04 do Anexo D à declaração mod. 22.

5) DEDUÇÕES À COLECTA

(Campo 355 do Quadro 10 da DR 22 e Quadro 07 do Anexo D)

- **Art. 32.º-A, n.ºs 3 e 4 do E.B.F. – Sociedades de Capital de Risco e Investidores em Capital de Risco**

As SCR e os ICR podem deduzir à colecta de IRC, até à sua concorrência, uma importância correspondente ao limite da soma das colectas de IRC dos cinco períodos anteriores àquele a que respeita o benefício, desde que seja utilizada na realização de investimentos em sociedades com potencial de crescimento e valorização.

Esta dedução deve ocorrer nos períodos em que foram realizados os investimentos ou, quando o não possa ser integralmente, a parte não deduzida poderá sê-lo nos cinco períodos seguintes.

• **Art. 41.º do E.B.F. – Incentivos fiscais ao investimento de natureza contratual**

Trata-se de benefícios de natureza excepcional com carácter temporário, concedidos em regime contratual e limitados em função do investimento realizado, estabelecendo-se uma intensidade mais elevada para os projectos de especial interesse para o país, sendo aplicável aos sectores de actividade previstos no art. 2.º do Código Fiscal do Investimento, cujos códigos CAE se encontram identificados na Portaria n.º 1452/2009, de 29.12, abrangendo:

a) Projectos de investimento em unidades produtivas realizados até 31.12.2020, de montante igual ou superior a € 5.000.000 que:

- Sejam relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional;
- Contribuam para a redução de assimetrias regionais;
- Induzam a criação de postos de trabalho;
- Contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional.

Os incentivos fiscais em regime contratual, com uma vigência de 10 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Dec. Lei n.º 249/2009, de 23.09, no âmbito do IRC, traduzem-se em:

- Crédito fiscal a deduzir à colecta de IRC numa percentagem compreendida entre 10% e 20% das aplicações relevantes do projecto efectivamente realizadas;
 - A dedução é feita na liquidação de IRC respeitante ao período em que foram realizadas as aplicações relevantes ou, quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida pode sê-lo na liquidação dos exercícios até ao termo da vigência do contrato de concessão dos benefícios fiscais;
 - A dedução anual máxima tem os seguintes limites:
 - No caso de criação de empresas, a dedução anual pode corresponder ao total da colecta apurada em cada período;
 - No caso de projectos em sociedades já existentes, a dedução máxima anual não pode exceder o maior valor entre 25% do total do benefício fiscal concedido ou 50% da colecta apurada em cada período, excepto se um limite diferente ficar contratualmente consagrado.
 - A percentagem compreendida entre 10% e 20% resulta das majorações previstas no art. 17.º do Código Fiscal do Investimento;
 - As majorações têm a ver com a localização regional, com a criação de postos de trabalho ou a sua manutenção, com o contributo para a inovação tecnológica, a protecção do ambiente, a valorização da produção de origem nacional ou comunitária, o desenvolvimento e revitalização das PME nacionais ou a interacção com as instituições relevantes do sistema científico nacional e no caso de reconhecida relevância excepcional para a economia nacional.
- b) Projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro até 31.12.2020, de montante igual ou superior a €250.000, de aplicações relevantes, que preencham cumulativamente as seguintes condições:
- Demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa;
 - Demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira;
 - Não se localizem em países, territórios ou regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, previstos na Portaria n.º 150/2004, de 13.12, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 08.11;
 - Não impliquem a diminuição de postos de trabalho em Portugal.

Os benefícios fiscais com vista à internacionalização estão relacionados com investimentos directos efectuados no estrangeiro, tendo como aplicações relevantes:

- Criação de sucursais ou outros estabelecimentos estáveis no estrangeiro;
- Aquisição de participações em sociedades não residentes ou criação de sociedades no estrangeiro, desde que a participação directa seja, pelo menos, de 25% do capital social;
- Campanhas plurianuais de promoção em mercados externos, tais como as de lançamento ou promoção de bens, serviços ou marcas, incluindo as realizadas com feiras, exposições e outras manifestações análogas com carácter internacional.

Os benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência de 5 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Dec. Lei n.º 250/2009, de 23.09, traduzem-se em:

- a) Crédito fiscal correspondente a uma percentagem de 10% de todas as aplicações relevantes, não podendo ultrapassar em cada período 25% da colecta, com o limite de € 1.000.000;

Independentemente da data da celebração do contrato, a dedução é feita na liquidação de IRC respeitante ao período em que forem realizadas as despesas relevantes, ou em que seja atingida a participação de 25%, consoante o caso, podendo, sempre que a colecta tal não comporte, a importância ainda não deduzida sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos 5 períodos seguintes.

A percentagem de 10% pode ser majorada em 10 pontos percentuais, caso o promotor do projecto seja uma PME, podendo ser atribuída uma majoração de 5 pontos percentuais, com o limite total de 20% das aplicações relevantes, no caso de reconhecida relevância excepcional do projecto para a economia nacional a atribuir através de resolução do Conselho de Ministros.

- b) Eliminação da dupla tributação económica nos termos do n.º 1 do art. 51.º do CIRC, durante o período contratual cumulativamente com a dedução à colecta, relativamente aos lucros distribuídos por sociedades afiliadas não residentes em território português ou em Estado membro da Comunidade Europeia, sujeitas e não isentas de impostos sobre lucros da mesma natureza que o IRC, desde que provenientes de resultados obtidos em virtude da realização do investimento, devendo o titular da participação dispor de prova da verificação das condições de que depende a dedução, designadamente declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais do Estado de residência da sociedade afiliada e demonstração do ano a que se referem os resultados donde provêm os lucros distribuídos.

Os benefícios fiscais em causa não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza para o mesmo projecto de investimento.

A contabilidade das empresas deve dar expressão ao imposto que deixe de ser pago mediante menção no ABDR referente ao período em que se efectue a dedução.

Tratando-se de projectos de investimento realizados num Estado membro da União Europeia, dos incentivos fiscais a conceder apenas podem beneficiar as pequenas e médias empresas, definidas nos termos comunitários.

No caso específico da **Região Autónoma da Madeira** os benefícios fiscais em regime contratual previstos neste artigo foram objecto de regulamentação adequada pelo DLR n.º 18/99/M, de 28.06 alterado pelo DLR n.º 17/2006/M, de 23.05, o mesmo tendo acontecido com a **Região Autónoma dos Açores** (n.ºs 4 e 5 do art. 9.º do DLR n.º 2/99/A, de 20.01 e art. 26.º do DLR n.º 3/2012/A, de 13.01), o qual considera como relevantes, tendo em vista a concessão de benefícios em regime contratual, os projectos de investimento em unidades de produtivas de valor superior a €2.500.000, sendo este de € 500.000 nas Ilhas do Corvo, Flores, Faial, Pico, São Jorge, Graciosa e Santa Maria.

- **Art. 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12 – Sistema de Incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (SIFIDE II)**

O presente benefício vigora nos períodos de tributação de 2011 a 2015, tendo o referido normativo sido alterado pelo art. 163º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12.

Beneficiários: Sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Benefício: Dedução à colecta do IRC, até à sua concorrência, numa importância correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte não comparticipada a fundo perdido pelo Estado, realizadas nos períodos de tributação de 01.01.2011 a 31.12.2015, numa dupla percentagem:

- Taxa base – 32,5% das despesas realizadas naquele período;
- Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois períodos anteriores, até ao limite de € 1.500.000;
- A dedução será efectuada no período de tributação a que respeitam as despesas, reportável, por insuficiência de colecta, até ao sexto período imediato;
- Às PME que ainda não completaram dois períodos e que não beneficiaram da taxa incremental, aplica-se uma majoração de 10% à taxa base.

A taxa incremental é acrescida de 20 pontos percentuais para as despesas relativas à contratação de doutorados pelas empresas para actividades de investigação e desenvolvimento, passando o limite a ser de € 1.800.000.

Quando no ano de início de usufruição do benefício ocorrer mudança do período de tributação, deve ser considerado o período anual que se inicie nesse ano.

Aos sujeitos passivos que se reorganizem, em resultado de actos de concentração tal como definidos no art. 73.º do CIRC, aplica-se o disposto no n.º 3 do art. 15.º do EBF (transmissão inter vivos).

Condições de acesso: Preenchimento cumulativo das seguintes condições:

- O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;
- Não sejam devedoras ao Estado e à Segurança Social ou tenham o pagamento dos débitos devidamente assegurado.

Despesas elegíveis: Consideram-se dedutíveis as seguintes categorias de despesas, desde que se refiram a actividades de investigação e desenvolvimento

- a) Aquisições de activos fixos tangíveis, à excepção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e directamente afectos a actividades de I&D;
- b) Despesas com pessoal directamente envolvido em tarefas de I&D;
- c) Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de I&D;
- d) Despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com pessoal directamente envolvido em tarefas de I&D contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício;
- e) Despesas relativas à contratação de actividades de I&D junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida por despacho conjunto dos Ministros da Economia e da Inovação e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, não podendo deduzir qualquer tipo de despesas incorridas em projectos realizados por conta de terceiros;
- f) Participação no capital de instituições de I&D e contributos para fundos de investimentos públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a I&D, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de I&D seja reconhecida por despacho conjunto dos Ministros da Economia e do Emprego;
- g) Gastos com registo e manutenção de patentes, apenas aplicável às micro, pequenas e médias empresas;
- h) Despesas com aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de actividades de I&D;

- i) Despesas com auditorias à I&D;
- j) Despesas com acções de demonstração que decorram de projectos de I&D apoiados.

As alíneas g), h) e i) só são aplicáveis às micro, pequenas e médias empresas.

Em relação às demais empresas, as despesas referidas na alínea b) apenas são dedutíveis em 90% do respectivo montante.

As despesas referidas na alínea j) apenas são elegíveis quando tenham sido previamente comunicadas à entidade competente.

Obrigações: Para além da obrigação contabilística de dar expressão ao imposto que deixar de ser pago no ABDR do período da dedução, o processo de documentação fiscal previsto no art. 130.º do CIRC, deverá conter:

- Declaração, ou prova da apresentação do seu pedido de emissão, comprovativa de que as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento, dos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois períodos anteriores e outros elementos considerados pertinentes, emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Economia e Emprego (Despacho n.º 4488/2012, de 23.03, publicado no D.R. II Série, n.º 64, de 29.03.2012);
- Documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal;
- Declaração da inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social, reportada ao mês anterior ao da entrega da declaração de rendimentos;

As entidades interessadas devem submeter as candidaturas até ao final do mês de Julho do ano seguinte ao do exercício, não sendo aceites candidaturas referentes a anos anteriores a esse período de tributação.

Porém, uma vez que se mostra necessário dar satisfação à obrigação de dar expressão ao imposto que deixa de ser pago no ABDR, a candidatura com o cálculo do crédito fiscal deve de preferência ser apresentada antes da entrega da IES do período de tributação em que se concretizou o investimento.

As entidades interessadas em recorrer ao SIFIDE II devem disponibilizar atempadamente as informações solicitadas e aceitar submeter-se às auditorias tecnológicas que vierem a ser determinadas.

O Ministério da Economia e Emprego, através da entidade competente, comunica por via electrónica à AT, até ao fim do mês de Fevereiro de cada ano, a identificação dos benefícios e do montante das despesas consideradas elegíveis reportadas ao ano anterior ao da comunicação.

A entidade competente e respectivo funcionamento consta do Despacho n.º 4488/2012, de 23.03, publicado no DR n.º 64 (II Série) de 29.03.2012, do Gabinete do Ministro da Economia e do Emprego.

Este benefício não é acumulável, relativamente ao mesmo investimento, com benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

Para efeitos do disposto no SIFIDE II, consideram-se:

- “*Despesas de investigação*” as realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos;
- “*Despesas de desenvolvimento*” as realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.

• **Lei n.º 10/2009, de 10.03 – Regime fiscal de apoio ao investimento em 2009 (RFAI 2009)**

O **RFAI 2009** é aplicável ao período de 2012, face ao disposto no art. 162.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12.

- **Beneficiários:** sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nos seguintes sectores:
 - * Sector agrícola, com excepção da produção primária de produtos agrícolas e actividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas sempre que:
 - O montante do auxílio seja fixado com base no preço ou quantidade dos produtos adquiridos junto dos produtores primários ou de empresas que os coloquem no mercado;
 - O auxílio se encontre subordinado à condições de ser total ou parcialmente repercutido para os produtores primários.
 - * Sector florestal, agro-industrial, energético e turístico;
 - * Sectores da indústria extractiva ou transformadora, com excepção dos sectores siderúrgicos, da construção naval e das fibras sintéticas;
 - * No âmbito das Redes de Banda Larga de Nova Geração;
 - * Sobre o enquadramento do Sector Agrícola recomenda-se a leitura da Inf. Vinculativa no Proc. 2010 000 823, com despacho do Director Geral de 25.03.2010.
- **Benefício:** Dedução à colecta de IRC, até à concorrência de 25% da mesma, das seguintes importâncias para investimentos relevantes realizados em regiões elegíveis para apoio no âmbito dos incentivos com finalidade regional:
 - * 20% do investimento relevante de valor até € 5.000.000;
 - * 10% do investimento relevante de valor superior a € 5.000.000;
 - * Isenção de IMI por um período até 5 anos, relativamente aos prédios da sua propriedade que constituam investimento relevante, bem como isenção de IMT e de Imposto de Selo nas respectivas aquisições.
 - * A dedução à colecta é efectuada no período de tributação que se inicie em 2011 ou na liquidação dos 4 períodos seguintes, nos casos de insuficiência de colecta;
 - * As isenções de IMI e IMT são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse para a região;
 - * O montante global dos incentivos fiscais concedidos não pode exceder o valor que resultar da aplicação dos limites máximos aplicáveis ao investimento com finalidade regional para o período 2007-2013 em vigor na região no qual o investimento seja efectuado.
- **Investimento relevante:** Desde que afectos à exploração são de considerar como investimento relevante:
 - * Investimento em activo fixo tangível, adquirido em estado novo, com excepção de:
 - Terrenos, salvo se destinados à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em projectos de indústria extractiva;
 - Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afectos a actividades administrativas;
 - Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
 - Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afecto à exploração turística;
 - Equipamentos sociais, com excepção daqueles que a empresa seja obrigada a ter por determinação legal;
 - Outros bens de investimento que não estejam directa e inequivocamente associados à actividade produtiva exercida pela empresa.
 - * Investimentos em activos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente, através da aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

Não se tratando de PME, estas despesas não podem exceder 50% dos investimentos relevantes.

No conceito de PME serão de incluir as empresas que:

- Empregam menos de 250 pessoas;
- Têm um volume de negócios que não excede € 50.000.000;
- O respectivo balanço total anual não excede € 43.000.000.

* O conceito de investimento realizado em 2011 corresponde à soma de:

- Acréscimo de activos fixos tangíveis verificadas no período, sem consideração dos que resultem de transferências de activos fixos tangíveis em curso, excepto se forem adiantamentos;
- Acréscimo de activos fixos tangíveis em curso, excepto se relacionadas com adiantamentos.

- **Condições de acesso:** – Podem usufruir dos incentivos fiscais os beneficiários que preencham as seguintes condições:

- * Disponham de contabilidade regularmente organizada;
- * O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;
- * Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de 5 anos os bens objecto de investimento;
- * Tenham a sua situação com o Estado e a Segurança Social devidamente regularizada;
- * Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos das orientações comunitárias relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação a empresas em dificuldades.

Considera-se que uma empresa se encontra em dificuldade quando é incapaz, com os seus próprios recursos financeiros ou com os recursos que os seus proprietários e credores estão dispostos a conceder-lhe, de suportar prejuízos que a condenam, na ausência de uma intervenção externa dos poderes públicos, ao desaparecimento quase certo a curto ou médio prazo, o que, em princípio, se verifica sempre que:

- Sendo a sociedade de responsabilidade limitada mais de metade do seu capital subscrito tiver desaparecido e mais de um quarto desse capital tiver sido perdido durante os últimos 12 meses;
- Sendo uma sociedade em que pelo menos alguns sócios têm responsabilidade ilimitada relativamente às dívidas da empresa, mais de metade dos seus fundos próprios tiver desaparecido e mais de um quarto desses fundos tiver sido perdido durante os últimos 12 meses;
- Relativamente a todas as formas de sociedades, a empresa preencha, nos termos do direito nacional, as condições para ser objecto de um processo de falência ou insolvência.

Uma empresa recentemente criada, o que se verifica por um período de 3 anos a contar do início da sua actividade no sector considerado relevante, só após o decurso desse período pode ser elegível para beneficiar dos auxílios.

- * **Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período em que se verifique a dedução à colecta.**

- **Obrigações acessórias:** Adicionalmente, serão de cumprir as seguintes obrigações:

- * Justificação do montante da dedução em documento a incluir no processo de documentação fiscal (art. 130.º do CIRC), com identificação discriminativa dos investimentos relevantes, respectivo montante e outros elementos considerados relevantes.
- * Do processo de documentação fiscal deverão ainda fazer parte:
 - Documento que evidencie o cálculo do benefício;
 - Documento comprovativo de que as dívidas ao Estado e à Segurança Social se encontram regularizadas, com referência ao mês anterior ao da entrega da declaração mod. 22;

- * Menção no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados do valor do imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução no exercício em que esta se efectua.
- **Incumprimento:** No caso de não manutenção na empresa e na região, durante um período mínimo de 5 anos, dos bens objecto de investimento, é adicionado ao IRC do exercício em que tal ocorrer o imposto que deixou de ser liquidado, acrescido de juros compensatórios majorados em 5 pontos percentuais.
- **Cumulatividade:** Estes incentivos fiscais não são cumuláveis, relativamente ao mesmo investimento, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas;
- **Limite máximo dos incentivos:** Em conformidade com o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional para o período 2007-2013, os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos constam do art. 7.º da Lei n.º 10/2009, de 10.03, com as seguintes particularidades:
 - * As regiões do país encontram-se repartidas por NUTS;
 - * Os limites máximos de auxílio são os definidos para as grandes empresas;
 - * Estes limites são majorados em 10 pontos percentuais para as médias empresas e em 20 pontos percentuais para as pequenas empresas;
- * Por pequena empresa entende-se toda a empresa que empregue menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede € 10.000.000;
- * No caso de grandes projectos de investimento cujas despesas elegíveis excedam €50.000.000 serão aplicáveis os seguintes ajustamentos:
 - Os auxílios ao investimento ficam sujeitos ao limite máximo ajustado, tendo por base a intensidade máxima de auxílio autorizada para os auxílios a grandes empresas, com base na seguinte tabela:

Despesas elegíveis (milhões de euros)	Limite máximo Ajustado de auxílio
Até 50	100% do limite regional
Parte entre 50 e 100	50% do limite regional
Parte acima de 100	34% do limite regional

- Assim, o montante de auxílio admissível para um grande projecto de investimento será calculado como segue:

$$R \times (50 + 0,5 \times B + 0,34 \times C)$$
 sendo:
 - R – o limite máximo de auxílio regional não ajustado
 - B – a despesa elegível compreendida entre €50.000.000 e €100.000.000
 - C – a despesa elegível acima de €100.000.000
- Não podem ser concedidas majorações PME aos grandes projectos de investimento.

Esclarecimentos divulgados pela AT:

- Informação vinculativa n.º 819, com despacho do Director Geral de 08.07.2010:

1. INVESTIMENTOS ELEGÍVEIS

A parcela de gastos suportados em 2009 com o recurso à mão-de-obra da própria empresa com a instalação, adaptação e testes relativos ao imobilizado corpóreo adquirido (actual activo fixo tangível) é indissociável do «custo de aquisição», pelo que a quantia elegível para efeitos do RFAI 2009 deve ser a quantia total do «custo de aquisição», tal como vinha definido no POC e no diploma que regulamentava as depreciações e amortizações, e não apenas o preço de compra.

Alerta-se para o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 2.º do RFAI 2009 quanto às regras de elegibilidade dos gastos com imobilizações em curso.

2. APURAMENTO DA DEDUÇÃO À COLECTA DE IRC

Quanto à interpretação da alínea *a)* do n.º 1 do art. 3.º do RFAI, confirma-se que a dedução à colecta do IRC prevista no RFAI deve ser apurada através da aplicação da percentagem de 20% à parcela do investimento que não exceda € 5.000.000, aplicando-se à parcela remanescente a percentagem de 10%.

Isto sem esquecer que a dedução à colecta é feita até à concorrência de 25% da mesma.

3. CUMULAÇÃO DO RFAI 2009 COM OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS

O RFAI 2009 não é cumulável com o SIFIDE, relativamente ao mesmo investimento, dado que em ambos os benefícios o interesse público extra fiscal relevante consiste na contribuição para o crescimento económico, reforço da competitividade das empresas e aumento do emprego, a que acresce, no RFAI 2009, a contribuição para o desenvolvimento das áreas elegíveis para apoio no âmbito dos incentivos com finalidade regional.

Pode, porém, ser cumulável com o benefício fiscal previsto no art. 19.º do EBF – Criação de emprego. O RFAI 2009 constitui um benefício fiscal ao investimento em imobilizado corpóreo e incorpóreo (actualmente, activo fixo tangível e activo intangível), embora se exija que o investimento proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução previsto no diploma; o benefício à criação de emprego tem por objectivo, como o seu próprio nome indica, promover a criação líquida de postos de trabalho, sendo elegíveis os encargos suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título de remuneração fixa e das contribuições, a seu cargo, para a segurança social. Portanto, a natureza/função/finalidade dos benefícios é diferente.

4. HIERARQUIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS (RFAI e SIFIDE)

Quanto à operacionalidade dos benefícios que operam por dedução à colecta, nos períodos de tributação em que o sujeito passivo tenha direito a deduzir, em simultâneo, o benefício relativo ao RFAI 2009 e o benefício relativo ao SIFIDE (obviamente com a ressalva da cumulatividade a que atrás nos referimos) e sendo a lei omissa neste ponto, foi entendido que a dedução deve ser feita em função da antiguidade do nascimento do direito aos benefícios.

Se as despesas elegíveis para cada um dos benefícios foram realizadas no mesmo período de tributação (2009) e o sujeito passivo não pôde aproveitar integralmente da dedução nesse período de tributação, por insuficiência de colecta, mostra-se razoável que possa deduzir, em primeiro lugar, a parcela dedutível do RFAI, dado que o período de dedução é mais curto do que o do SIFIDE.

- Informação vinculativa n.º 818, com despacho do Director Geral de 16.07.2010

1. Apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo;
2. Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes;
3. Esse aumento líquido pode acontecer com a admissão de um único trabalhador;
4. Caso o investimento realizado em 2009 constitua, tão só, adições às imobilizações em curso, elegíveis nos termos do n.º 5 do art. 2.º do diploma que cria o RFAI 2009, a criação de postos de trabalho só pode ser aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído, não sendo possível proceder a essa aferição quando o investimento só ficar concluído após o prazo previsto no n.º 3 do art. 3.º do diploma que cria o RFAI 2009.

5. A criação de postos de trabalho não fica prejudicada se o(s) trabalhador(es) elegível(is) desempenhar(em) funções auxiliares ou administrativas, desde que esses postos de trabalho tenham sido proporcionados pelo próprio investimento.
6. Ainda que a empresa possa usufruir da totalidade do benefício no período de tributação que se inicie em 2009, ela tem de manter os postos de trabalho que criou até ao final do período de tributação que se inicie em 2013.
7. A manutenção dos postos de trabalho criados deve ser aferida em qualquer momento no decurso do período de manutenção obrigatória.

Além disso, a manutenção respeita à totalidade de postos de trabalho que foram criados na sequência do investimento.
8. Porém, se um trabalhador com contrato de trabalho sem termo sair da empresa por uma das causas legalmente previstas que não seja, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e seja admitido, para o mesmo posto de trabalho, um outro trabalhador, nas mesmas condições, não é posta em causa a manutenção do posto de trabalho.
9. Se os postos de trabalho criados não forem mantidos até ao final do período de tributação que se inicie em 2013, aplica-se a parte final do n.º 2 do art. 14.º do EBF, caducando o benefício fiscal.

- Informação vinculativa n.º 1212, com despacho do Director Geral de 17.10.2010

A. Criação e manutenção de postos de trabalho

A1. Limite temporal

1. Apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo.
2. Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes.
3. Esse aumento líquido pode acontecer com admissão de um único trabalhador.
4. Ainda que a empresa pudesse beneficiar da totalidade do benefício no período de tributação que se iniciou em 2009, ela teria de manter os postos de trabalho criados nos termos anteriormente referidos até ao final do período de tributação que se inicie em 2013.

A2. Contratação por outra empresa do grupo

5. Estando a concessão do benefício fiscal dependente da verificação, pela empresa, dos requisitos referidos nas alíneas *a)* a *f)* do n.º 3 do diploma que criou o RFAI 2009, é lícito concluir que os postos de trabalho têm de ser criados pela própria empresa e não por uma outra empresa pertencente ao grupo.
6. Aliás, o grupo só foi constituído em 2010, pelo que no período de tributação em que o referido diploma entrou em vigor e em que nasceu o direito de usufruir do RFAI 2009, o grupo nem sequer existia.
7. Portanto, todos os contratos de trabalho que não tenham sido celebrados entre a requerente e os trabalhadores não podem ser elegíveis para efeitos da verificação do requisito “criação de postos de trabalho”.

A3. Afectação parcial ao investimento e contratação de forma indirecta

8. Ainda que a contratação fosse efectuada pela requerente, conclui-se, pelas razões apontadas em

5., que nem a contratação a tempo parcial nem a criação indirecta de postos de trabalho podiam ser consideradas relevantes para efeitos do disposto na alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do diploma que criou o RFAI 2009.

9. De facto, se os colaboradores contratados (ainda que o fossem pela própria requerente) estão apenas parcialmente afectos ao investimento relevante ou se pertencem a uma outra empresa prestadora de serviços em regime de subcontratação, não podemos falar, propriamente, de “criação de postos de trabalho”.

A4. Substituição de trabalhadores com manutenção dos postos de trabalho

10. Partindo, de novo, do pressuposto que os postos de trabalho eram criados pela própria requerente e que era ela que celebrava os contratos de trabalho sem termo com os colaboradores, podíamos adiantar que a saída de um colaborador por uma das causas legalmente previstas que não fosse, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e fosse admitido (pela própria requerente), para o mesmo posto de trabalho, um outro colaborador, nas mesmas condições, não iria pôr em causa a manutenção do posto de trabalho.

B. Dedução à colecta do benefício fiscal

11. Quanto à questão de poder (ou não) usufruir do benefício fiscal por ter sido integrada, em 2010, no perímetro fiscal de um grupo de sociedades tributadas ao abrigo do REGTS, é determinante o facto de a requerente, no período de tributação de 2009, ainda não pertencer a este grupo.
12. De facto, se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (RFAI 2009) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à colecta – individual – da requerente, não pode agora, por ter integrado em 2010 um grupo abrangido pelo RETGS, aproveitar, relativamente a esse benefício, do regime que pretende, ou seja, de uma dedução à colecta do grupo sem ter em consideração a colecta individual que apuraria caso não estivesse integrada nesse grupo.
13. Embora o diploma seja omissivo no caso especial do REGTS, o caso concreto da requerente tem de ser analisado face aos pressupostos existentes à data em que nasceu o direito ao RFAI 2009 e não às circunstâncias surgidas posteriormente.
14. Portanto, o sujeito passivo ainda pode aproveitar do benefício nas liquidações que se vierem a operar no grupo nos quatro períodos de tributação seguintes (2010 a 2013), mas a dedução à colecta a efectuar tem, necessariamente, como limite máximo, a colecta individual que ela própria apuraria se não tivesse sido integrada no grupo em 2010.

• Região Autónoma dos Açores (Art. 6.º do DLR n.º 2/99/A, de 20.01)

1. Os sujeitos passivos do IRC podem deduzir à colecta, até ao limite da mesma, os lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos na importância correspondente a:
 - a) 20% para os investimentos realizados nas ilhas de São Miguel e Terceira, que terão ainda uma majoração de 25% nos investimentos concretizados nos concelhos de Nordeste e Povoação;
 - b) 30% para os investimentos realizados nas ilhas de São Jorge, Faial e Pico;
 - c) 40% para os investimentos realizados nas ilhas de Santa Maria, Graciosa, Flores e Corvo.
2. Para efeitos da aplicação do número anterior considera-se relevante todo o investimento em activo fixo directamente afecto à exploração, com excepção de bens de luxo, supérfluos, mera decoração e benfeitorias voluntárias.
3. O Governo Regional, em regulamento, especificará, nos termos do número anterior, os bens não elegíveis.
4. Anualmente, no decreto legislativo regional que aprova o Orçamento serão determinados, entre os sectores estratégicos da economia da Região Autónoma dos Açores, os lucros comerciais, industriais e agrícolas beneficiários da dedução à colecta prevista no n.º 1.

Assim, para 2012, conforme previsto no art. 25.º do DLR n.º 3/2012/A, de 13.01, os lucros em questão são os que forem reinvestidos:

- Na promoção turística e na reabilitação de empreendimentos turísticos;
- Na aquisição de novas embarcações de pesca;
- Na investigação científica e desenvolvimento experimental (I & D) com interesse relevante;
- No reforço da capacidade de exportação das empresas regionais e de criação de bens transaccionáveis de carácter inovador;
- Em investimentos de apoio social de âmbito empresarial;
- No tratamento de resíduos e efluentes e energias renováveis.

5. Os valores das deduções podem ser utilizados nos três anos subsequentes ao exercício em que foram apurados.

6. Os incentivos previstos neste artigo são cumuláveis com os incentivos da mesma natureza que vigorem no sistema nacional.

• **Art. 36.º, n.º 5 do E.B.F. – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 01.01.2007**

As entidades licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013, que prossigam actividades industriais beneficiam ainda de uma dedução de 50% à colecta do IRC desde que preencham, pelo menos, duas das seguintes condições:

- Contribuam para a modernização da economia regional, nomeadamente através da inovação tecnológica de produtos e processo de fabrico ou de métodos de negócio;
- Contribuam para a diversificação da economia regional, nomeadamente através do exercício de novas actividades de elevado valor acrescentado;
- Promovam a contratação de recursos humanos altamente qualificados;
- Contribuam para a melhoria das condições ambientais;
- Criem, pelo menos, 15 postos de trabalho, que devem ser mantidos durante um período mínimo de 5 anos.

As entidades que estejam licenciadas ao abrigo dos regimes previstos nos arts. 33.º e 35.º do EBF podem beneficiar deste regime a partir de 01.01.2012.

• **DLR n.º 2/2009/M, de 22.01 – Regime de Incentivos Fiscais aos Lucros Reinvestidos na RAM**

O presente diploma regulamenta as deduções à colecta relativas aos lucros comerciais, industriais e agrícolas, reinvestidos pelos sujeitos passivos de IRC que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na RAM, em conformidade com o Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 06.08:

Benefício: Dedução à colecta de IRC, até à sua concorrência, de uma importância correspondente a 25% ou a 15% dos lucros reinvestidos nos exercícios de 2009 a 2011, desde que esses lucros tenham sido apurados a partir do exercício de 2008, consoante as actividades económicas estejam integradas, respectivamente, nos anexos I ou II deste diploma.

No caso do RETGS, a dedução é feita na declaração a enviar pela sociedade dominante.

Os valores que não sejam deduzidos à colecta de um determinado exercício podem ser reportados até ao terceiro exercício seguinte.

Investimento elegível: Considera-se investimento elegível:

- Imobilizado corpóreo, adquirido em estado novo, concretizado na RAM, após 22.01.2009, e que seja afecto à exploração, com excepção de:

* Terrenos e edifícios e outras construções não directamente ligadas ao processo produtivo;

- * Viaturas ligeiras;
 - * Artigos de conforto ou decoração;
 - * Despesas destinadas à aquisição de material de transporte, no sector de transportes;
 - * Trabalhos para a própria empresa;
 - * Trespases e direitos de utilização de espaços;
 - * Juros;
 - * Outros bens de investimento não directa e imprescindivelmente associados à actividade exercida pela entidade, salvo equipamentos produtivos destinados à utilização, para fins económicos, dos resíduos resultantes do processo de transformação produtiva ou de consumo na RAM, desde que de reconhecido interesse industrial e ambiental, a confirmar por despacho conjunto dos membros do Governo Regional com a tutela da economia e do ambiente.
- Imobilizado incorpóreo, que preencha os seguintes requisitos:
- * Ser utilizado exclusivamente no estabelecimento do beneficiário do incentivo;
 - * Ser considerado elemento do activo amortizável;
 - * Ser adquirido a um terceiro em condições de mercado;
 - * Integrar o activo da empresa e manter-se no estabelecimento do beneficiário durante o período mínimo de 5 anos, ou de 3 anos no caso de uma PME;
 - * Estas despesas são consideradas em apenas 50% do total do investimento elegível, excepto no caso de PME's, sendo que nestas as despesas incorridas com serviços de consultoria não são elegíveis.

Por *investimento elegível* entende-se o investimento inicial em activos imobilizados corpóreos e/ou incorpóreos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, alargamento de um estabelecimento já existente, diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

No caso de aquisição de um estabelecimento apenas são de considerar os custos de aquisição dos activos a terceiros adquiridos a preços de mercado, bem como, caso acompanhada de outros investimentos iniciais, as despesas relativas aos mesmos.

Os activos locados apenas são tidos em consideração se se tratar de contrato de locação financeira que preveja a obrigação de aquisição do activo no termo do contrato.

Condições de acesso: Preenchimento cumulativo das seguintes condições:

- * Exercício de uma das actividades económicas especificamente constantes dos anexos I e II ao presente diploma;
- * O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;
- * Não sejam devedoras ao Estado, Segurança Social e à RAM de quaisquer impostos ou contribuições ou tenham o respectivo pagamento devidamente assegurado;
- * Os beneficiários assumam um contributo financeiro no mínimo de 25% do investimento elegível, através de recursos próprios ou financiamento externo, mas sem qualquer apoio público.

Obrigações: Para além da obrigação contabilística de dar expressão ao imposto que deixar de ser pago no ABDR do período da dedução e da manutenção durante um período de 5 anos, ou de 3 anos se PME, dos bens objecto de investimento, excepto no caso de substituição de instalações ou equipamentos que se tenham tornado obsoletos, o processo de documentação fiscal previsto no art. 130.º do CIRC deve conter:

- * Declaração de modelo a aprovar por portaria, indicando os bens objecto de investimento, o seu custo, a data da entrada em funcionamento e outros elementos considerados pertinentes;

- * Declaração de situação tributária regularizada, com referência ao mês anterior ao do envio da declaração mod. 22;
- * Os demais elementos que permitam aferir o cumprimento das condições de acesso bem como a natureza elegível dos bens.

Incumprimento: No caso da não manutenção dos bens objecto de investimento pelo prazo estabelecido neste diploma, o IRC que deixou de ser liquidado por virtude da dedução à colecta será adicionado ao IRC do período do incumprimento, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Este benefício não é cumulável, relativamente ao mesmo investimento, com quaisquer outros financiamentos comunitários, nacionais ou regionais, se dessa cumulação resultar uma intensidade superior à fixada pelo art. 13.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 06.08.

Por PME, são de considerar aquelas empresas que como tal são definidas no Anexo I do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 06.08 e no art. 2.º do Dec. Lei n.º 372/2007, de 06.11.

ANEXO 2

DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

A correlação entre gastos e rendimentos, regra básica da imputação temporal de gastos, determina o processo de repartição de uma forma racional e sistemática do custo do activo depreciable ou amortizável, à medida que se vai depreciando ou amortizando, pelos diferentes períodos que integram a sua vida útil.

Porém, não obstante os princípios contabilísticos e de gestão, para efeitos fiscais são impostas regras precisas (arts. 29.º a 34.º do CIRC e Dec. Regulamentar n.º 25/90, de 14.09), visando a obrigatoriedade de imputação a cada período das depreciações ou amortizações que lhe dizem respeito, com alguma flexibilidade é certo (variação entre a taxa máxima e a taxa mínima), jamais permitindo que as quotas mínimas que não tenham sido contabilizadas no período a que respeitam possam ser recuperadas em qualquer outro exercício (*princípio das quotas perdidas*).

Aliás, sob pena de se permitir a recuperação das quotas perdidas no momento da alienação de um bem do imobilizado, serão as mesmas sempre levadas em consideração, quando não respeitado o princípio, para efeitos de cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais, como resulta da conjugação do disposto no n.º 2 do art. 46.º com a parte final do n.º 5 do art. 30.º, ambos do CIRC.

Esta questão está sempre presente independentemente do método de cálculo das depreciações e amortizações utilizado (QUOTAS CONSTANTES OU QUOTAS DECRESCENTES), sendo certo que, em qualquer deles, as quotas mínimas são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes (n.º 6 do Art. 30.º do CIRC e art. 18.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14.09):

Exemplo:

QUOTAS PERDIDAS (Mais ou Menos Valias)

Ano Aquisição	2008
Valor Aquisição	10.000
Ano Alienação	2012
Valor Realização	6.000
Taxa de Depreciação	20%

DEPRECIAÇÕES PRATICADAS:	2008	2.000
	2009	500
	2010	500
	2011	2.000

MAIS-VALIA CONTABILÍSTICA

$$6.000 - (10.000 - 5.000) = 1.000$$

MAIS-VALIA FISCAL

$$6.000 - (10.000 - 6.000) \times 1,04 = 1.840 \quad \text{Certo}$$

$$6.000 - (10.000 - 5.000) \times 1,04 = 800 \quad \text{Errado}$$

$$1.840 - 800 = 1.040 = 1.000 \times 1,04$$

Alguns casos concretos:

- **Início da depreciação ou amortização** – Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 1.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14.09, salvo razões devidamente justificadas e aceites pela AT, as depreciações ou amortizações só podem praticar-se:
 - Relativamente a activos fixos tangíveis e propriedades de investimento, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização;

- Relativamente aos activos biológicos que não sejam consumíveis e aos activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou ainda, no que se refere aos activos intangíveis, tratando-se de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim.

Por outro lado, conforme disposto no respectivo n.º 3, as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais *quando contabilizadas como gastos do mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores*.

- **Período de vida útil** – Dispõe o art. 3.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14.09, que a vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual, sendo de considerar, qualquer que seja o método utilizado:

- Período mínimo de vida útil, o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes;
- Período máximo de vida útil, o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas no ponto anterior.

Tratando-se de despesas com projectos de desenvolvimento o período máximo de vida útil é de 5 anos (n.º 3 do art. 3.º do Dec. Reg. n.º 25/2009).

- **Métodos de cálculo das depreciações e amortizações** – Em conformidade com o disposto no art. 30.º do CIRC e no art. 4.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, o método das quotas constantes é o regime regra para cálculo das depreciações e amortizações, podendo, em certas circunstâncias, opor-se pelo método das quotas decrescentes.

Quando a natureza do deprecimento ou a actividade exercida o justifiquem podem ser aplicados métodos diferentes dos indicados, mantendo-se os períodos máximos e mínimos de vida útil, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento pela AT.

Por outro lado, salvo em condições devidamente justificadas e aceites pela AT, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização, desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

Ocorrendo alteração nas condições referidas, tal não corresponde a uma alteração de política contabilística mas antes a uma alteração de estimativa, pelo que nunca deve provocar efeitos retrospectivos (Circular n.º 6/2011, da AT).

- **Bens adquiridos em estado de uso** - As taxas de depreciação são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, susceptível de correcção quando inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado, sendo certo que, uma vez conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado novo e o número de anos de utilização já decorridos (n.ºs 2 e 4 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 25/2009), jamais podendo utilizar-se em relação aos mesmos o método das quotas degressivas (n.º 2 do art. 4.º do Dec. Reg. n.º 25/2009 e alínea a) do n.º 2 do art. 30.º do CIRC).
- **Obras em edifício alheio** – Consideram-se como tal as que tendo sido realizadas em edifício e outras construções de propriedade alheia e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental, conforme previsto na alínea b) do n.º 5 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 25/2009.
- **Grandes reparações e beneficiações** – Por “grande reparação e beneficiação”, conforme previsto na alínea a) do n.º 5 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, entende-se toda aquela que aumenta o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitam.
- **Aplicação do método das quotas decrescentes** – O método das quotas decrescentes apenas pode ser utilizado em relação a activos fixos tangíveis novos que não sejam:
 - Edifícios;

- Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração do serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no âmbito do exercício da actividade normal do sujeito passivo
- Mobiliário e equipamentos sociais

A quota anual de depreciação aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando ao valor de aquisição ainda não depreciado em cada período as taxas legais majoradas pelos seguintes coeficientes:

- 1,5, quando o período mínimo de vida útil seja inferior a 5 anos
- 2, quando o período mínimo de vida útil seja de 5 ou 6 anos
- 2,5, quando o período mínimo de vida útil seja superior a 6 anos

Acresce que, conforme previsto no n.º 2 do art. 6.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14.09, quando a quota anual de depreciação seja inferior, num dado período de tributação à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam, pode ser aceite como gasto, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação correspondente ao quociente dessa divisão, sempre com salvaguarda do princípio das quotas mínimas.

Exemplo

Equipamento industrial com um período mínimo de vida útil de 5 anos (taxa de 20%) e um custo de aquisição de € 20.000,00:

	Taxa	Quota
20.000	40%	8.000
12.000	40%	4.800
7.200	40%	2.880
4.320		2.160
2.160		2.160

Porém, o disposto na parte final do n.º 2 do art. 6.º não funciona sempre que o período mínimo de vida útil é igual ou superior a 7 anos, sendo de levar em consideração o princípio das quotas mínimas:

Exemplo:

10.000	35,7%	3.570	
6.430	35,7%	2.296	
4.134	35,7%	1.476	
2.658	35,7%	949	
1.709	35,7%	610	714 ⁽¹⁾
995		714	
281		281	

QUOTA MÍNIMA 10.000 x 7,14% = 714

QUOCIENTE 2.658 : 4 = 665

1.709 : 3 = 570

⁽¹⁾ Salvaguarda do princípio das quotas mínimas

- **Regime intensivo de utilização** - No caso do regime intensivo de utilização dos elementos patrimoniais, quando sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, consequência de laboração em mais do que um turno, o reforço da quota de depreciação permitido (art. 9.º do Dec. Reg. n.º 25/2009) tem as seguintes limitações:
 - No caso de se utilizar o método das quotas degressivas, o reforço da quota de depreciação não pode ser aplicado relativamente ao primeiro período nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota superior à que puder ser aplicada nesse primeiro período.

- Não é aplicável a edifícios e outras construções bem como a bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração (fornos na indústria vidreira, arcas congeladoras, silos, etc.).

Por despacho do Subdirector Geral do IR de 11.11.2005 no Proc. n.º 965/2005, foi considerado que, no caso de edifícios onde estão a funcionar hipermercados, a taxa de amortização a praticar é de 5%. dada a grande circulação de pessoas e máquinas.

- **Valorimetria dos elementos depreciables ou amortizáveis** – Para além da regra geral de valorização prevista no n.º 1 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, julgamos de interesse chamar a atenção para os seguintes aspectos:
 - O custo de aquisição ou produção inclui o IVA não dedutível não podendo ser influenciado por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos posteriores ao da entrada em funcionamento (n.º 4 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 25/2009).
 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à respectiva aquisição ou produção, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano (n.º 5 do Dec. Reg. n.º 25/2009).

Não obstante os activos fixos tangíveis (AFT) deverem ser contabilisticamente mensurados no reconhecimento inicial pelo seu custo, este pode ser diferente para efeitos contabilísticos e fiscais decorrentes das componentes admitidas nos respectivos normativos.

Assim, no caso de aquisição de AFT com pagamento diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período do crédito, a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com a NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos, sendo o AFT mensurado pelo equivalente ao preço em dinheiro.

Neste caso, as depreciações são calculadas com base neste valor do equivalente ao preço a dinheiro, sendo o juro reconhecido como gasto do método do custo amortizado (Circular n.º 6/2011, da AT.)

- **Elementos de reduzido valor** - Em conformidade com o disposto no art. 33.º do CIRC e art. 19.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, os elementos do activo sujeitos a depreciação cujos valores unitários de aquisição ou de produção sejam iguais ou inferiores a € 1.000 podem ser totalmente depreciados ou amortizados, num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo (Ver Inf. Vinculativa Proc. 2010 000157, com Despacho de 11.02.2010).

Os activos assim depreciados ou amortizados devem constar dos mapas das depreciações e amortizações pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, com a designação “Elementos de custo unitário inferior a € 1.000”, elementos estes cujo período máximo de vida útil se considera, para efeitos fiscais, de um ano.

- **Despesas com projectos de desenvolvimento** - Para além do facto de, no que respeita a este tipo de despesas, o período máximo de vida útil não poder ser superior a 5 anos (n.º 3 do art. 3.º do Dec. Reg. n.º 25/2009) poderão as mesmas ser consideradas gasto fiscal do período de tributação em que foram suportadas (n.º 1 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 25/2009 e n.º 1 do art. 32.º do CIRC), não sendo aplicável aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato (n.º 3 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 25/2009 e n.º 3 do art. 32.º do CIRC).

Consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias primas, produtos, serviços ou processos de produção (n.º 2 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 25/2009 e n.º 2 do art. 32.º do CIRC).

- **Depreciações de imóveis** - No caso de imóveis, para efeitos de cálculo das respectivas quotas de depreciação é excluído o valor do terreno, devendo este, na falta de indicação expressa do respectivo valor, ser fixado

em 25% do valor global [art. 10.º do Dec. Reg. n.º 25/2009 e alínea *b*) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC], a não ser que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela AT, e terá como limite mínimo 25% do respectivo valor patrimonial constante da matriz à data da aquisição do imóvel [n.ºs 3 a 4 do art. 10.º e alínea *c*) do art. 22.º ambos do Dec. Reg. n.º 25/2009].

- ***Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo*** - Em conformidade com o disposto na alínea *e*) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC e art. 11.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, as depreciações destes elementos não serão aceites como gasto fiscal na parte correspondente ao custo de aquisição ou valor de reavaliação excedente aos constantes da Portaria n.º 467/2010, de 07.07, sendo entendimento da AT que, para os períodos anteriores a 2010, esse valor é de € 29.927,87, bem como, independentemente do valor de aquisição, dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária (rent-a-car e escolas de condução).

Quanto às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas após 01.01.2010, o respectivo limite para efeitos do previsto na alínea *e*) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC encontra-se regulamentado na Portaria n.º 467/2010, de 07.07 (ver anotações ao campo 719 do Q. 07).

- ***Depreciações e amortizações por duodécimos*** – Nos termos dos n.ºs 6 e 7 do art. 31.º do CIRC e do art. 7.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, os contribuintes podem optar no ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos por uma quota de depreciação ou amortização deduzida da quota anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização desses activos.

Sendo esta a opção, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil, apenas serão aceites depreciações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Não obstante, a quota de depreciação e amortização que poderá ser aceite como gasto do período é determinada ainda tendo em conta o número de meses em que os elementos estiverem em funcionamento ou utilização nos seguintes casos:

- Relativamente ao período de tributação em que se verifique a cessação da actividade motivada por a sede e a direcção efectiva deixarem de se situar em território português, continuando, no entanto, os elementos patrimoniais afectos ao exercício da mesma actividade através de estabelecimento estável aí situado;
- Relativamente ao período de tributação referido na alínea *d*) do n.º 4 do art. 8.º do CIRC;
- Quando seja aplicável o disposto no n.º 3 do art. 74.º do CIRC relativamente ao número de meses em que, no período de tributação, os activos estiveram em funcionamento ou utilização nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade para a qual se transmitem em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos;
- Relativamente ao exercício em que se verifique a dissolução da sociedade para efeitos do disposto na alínea *c*) do n.º 2 do art. 79.º do CIRC.

No ano em que ocorrer o abate, os activos depreciados por duodécimos devem constar, simultaneamente, dos mapas de Depreciações e Amortizações relativos ao activo fixo tangível e aos activos abatidos no período, com menção em “observações” do mês do abate (Proc. 986/97, da DSIRC).

- ***Activos revertíveis*** – Os elementos depreciáveis ou amortizáveis adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias revertíveis no termo do contrato de concessão podem ser depreciados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão sempre que inferior ao seu período mínimo de vida útil (n.º 1 do art. 12.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01).

A quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se dividindo o custo de aquisição ou de produção dos activos, deduzindo, se for caso disso, da eventual contrapartida da entidade concedente, pelo número de anos que decorrer desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à data estabelecida para a reversão (n.º 2 do art. 12.º do Dec. Reg. n.º 25/2009).

Na determinação da quota anual deve ser tido em consideração, com a limitação das quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas, o novo período que resultar de eventual prorrogação ou prolongamento do período de concessão, a partir do período de tributação em que esse facto se verifique.

Não obstante, em nossa opinião, será sempre de ponderar a existência de relações especiais entre concedente e concessionário (n.º 4 do art. 63.º do CIRC), o que poderá levar a que os bens devam ser depreciados ou amortizados às taxas legais, podendo os não totalmente depreciados ou amortizados no termo da concessão beneficiar, eventualmente, do previsto no art. 38.º do CIRC.

- **Depreciações e amortizações tributadas** – Em conformidade com o disposto no art. 20.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, as depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gasto fiscal do período em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não excedam as quotas máximas de depreciações ou amortizações fixadas (ver exemplo nas anotações ao campo 763 do Q. 07 da declaração mod. 22).
- **Princípio das quotas mínimas** – Face ao estipulado no n.º 5 do art. 30.º do CIRC e no art. 18.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, as quotas mínimas de depreciação e amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período a que respeitam não podem ser deduzidas dos rendimentos de quaisquer outros períodos de tributação.

Para este efeito, as quotas mínimas de depreciação e amortização são, qualquer que seja o método utilizado, as que decorrem do método das quotas constantes, considerando para seu cálculo as taxas iguais a metade das taxas máximas legais, salvo quando a AT conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam (n.ºs 5 e 6 do art. 30.º do CIRC e n.ºs 2 e 3 do art. 18.º do Dec. Reg. n.º 25/2009).

Este princípio não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda .

É permitida a utilização de quotas inferiores à mínima (n.º 2 do art. 18.º do Dec. Reg. n.º 25/2009), desde que autorizada previamente pela AT mediante requerimento do interessado, devendo este ser apresentado previamente ao registo da primeira depreciação ou amortização inferior à quota mínima (Circular n.º 6/2011, da AT).

- **Activos não correntes detidos para venda (ANCDV)** – Conforme esclarecimento constante da Circular n.º 8/2011, da AT, cumpre referir em relação a estes activos:
- *Se reclassificados como ANCDV, deixam de ser depreciados quer para efeitos contabilísticos quer fiscais, não se aplicando a regra da quota mínima.*

Na sua transmissão aplicam-se-lhes os mesmos regimes fiscais das mais-valias e menos-valias e do reinvestimento.

Caso a venda deixe de ser provável, deve proceder-se à respectiva reclassificação e reconhecer as depreciações que teriam sido reconhecidas caso não tivesse sido classificado como ANCDV, podendo ser deduzidas durante o período de vida útil remanescente, desde que não seja excedida, anualmente, a quota máxima.

Caso seja necessário, o lapso de tempo em que esteve classificado como ANCDV pode ser acrescido ao período de vida útil fiscalmente aceite, com a finalidade exclusiva de permitir ao sujeito passivo a dedução das respectivas depreciações.

- *Caso reconhecido desde início como ANCDV, sendo transmitido, é apurado um resultado operacional e não uma mais-valia ou menosvalia fiscal, não podendo aproveitar do regime do reinvestimento.*
- **Variabilidade das taxas de depreciação e amortização** – Sem que daí resulte qualquer penalização para efeitos fiscais, as taxas de depreciação e amortização podem variar entre o máximo e o mínimo, correspondente a metade da taxa, com salvaguarda do previsto no n.º 3 do art. 3.º do Dec. Regulamentar n.º 25/2009, de 14.09.

Porém, em nossa opinião, para além do período mínimo de vida útil não poderá ser utilizada, para efeitos fiscais, uma taxa de depreciação e amortização superior a metade da taxa máxima legalmente permitida.

- **Activos intangíveis** – Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, o que não será o caso dos trespasses, salvo em caso de deprecimento efectivo comprovado, reconhecido pela AT.
- **Sociedades desportivas** (Lei n.º 103/97, de 13.09) – Aos direitos de contratação dos jogadores profissionais, desde que inscritos em competições desportivas de carácter profissional e ao serviço da sociedade desportiva, será aplicável o seguinte:
 - Serão de considerar activos intangíveis;
 - As taxas de amortização a praticar serão determinadas em função da duração do contrato celebrado com o jogador;
 - Na determinação do valor do direito de contratação serão de considerar as quantias pagas pela sociedade à entidade donde provém o jogador, como contrapartida da transferência, e as pagas ao próprio jogador, pelo facto de celebrar ou renovar o contrato;
 - O cálculo das amortizações do período será efectuado de acordo com o método das quotas constantes.

ANEXO 3

PERDAS POR IMPARIDADE E PROVISÕES

As perdas por imparidade e as provisões são uma consequência do princípio da especialização económica dos exercícios em conjugação com o princípio da prudência.

É por isso que a não constituição de perdas por imparidade e de provisões num determinado período ou a sua constituição por montantes insuficientes pode fazer deslocar para períodos futuros gastos pertencentes àquele, e daí que as divergências entre a fiscalidade e a contabilidade se façam sentir com maior intensidade neste domínio.

Das **perdas por imparidade** aceites fiscalmente (art. 35.º do CIRC):

- * Perdas por imparidade em créditos
- * Ajustamentos em inventários
- * As relativas a recibos por cobrar reconhecidas por empresas de seguros
- * As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento e

das **provisões** fiscalmente aceites (art. 39.º do CIRC):

- * As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;
- * As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- * As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente de acordo com as normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal;
- * As constituídas para a reparação de danos de natureza ambiental.

iremos procurar desenvolver alguns aspectos que reputamos de interesse.

A. Perdas por imparidade em créditos

A novidade decorrente da actual Reforma Fiscal, um pouco a exemplo do verificado na generalidade dos países comunitários, consistiu em associar o regime das perdas por imparidade de clientes (momento da sua constituição ou reforço, montantes permitidos e a sua utilização ou reposição) a uma avaliação individualizada dos créditos de cobrança duvidosa, permitindo um melhor ajustamento das mesmas à sua exacta finalidade.

Em primeiro lugar, apenas os créditos resultantes da actividade normal da empresa, que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam como tal evidenciados na contabilidade [alínea a) do n.º 1 do art. 35.º do CIRC] podem ser passíveis de constituição de perdas por imparidade, com relevância para efeitos fiscais.

Em segundo lugar, o montante das perdas por imparidade a constituir encontra-se associado à forma *como o risco de incobrabilidade se considera justificado* (n.º 1 do art. 36.º do CIRC):

- * Devedor com pendência de processo de insolvência de recuperação de empresas ou processo de execução -100%
- * Créditos reclamados judicialmente -100%
- * Créditos em mora há mais de seis meses e *com provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento*, não podendo o montante anual acumulado ser superior às seguintes percentagens:
 - mais de 6 meses até 12 meses - 25%
 - mais de 12 meses até 18 meses - 50%
 - mais de 18 meses até 24 meses - 75%
 - mais de 24 meses - 100%

Por último, serão excluídos do âmbito em análise os créditos (n.º 3 do art. 36.º do CIRC):

- * Sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais ou dispondo do seu aval
- * Cobertos por seguro, excepto na parte correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real
- * Sobre entidades ligadas (participação superior a 10%) ou sobre membros dos seus órgãos sociais, excepto nos casos de processos especiais de recuperação de empresa e protecção de credores, falência, execução ou insolvência pendentes ou de reclamação judicial dos créditos.

Do exposto, resulta que a constituição das perdas por imparidade é obrigatória para efeitos fiscais face à definição de critérios objectivos de constituição e reforço constantes dos arts. 35.º e 36.º do CIRC e à periodização do lucro tributável conforme disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 18.º do CIRC.

O desrespeito pelos critérios em questão, conduzindo à não constituição ou sua constituição por valores insuficientes, poderá determinar a não aceitação para efeitos fiscais, no período em que tal se vier a efectivar, do gasto associado ao crédito não provisionado, mesmo que tal resulte da sua incobrável nos termos do art. 41.º do CIRC, com a excepção do previsto no n.º 3 do art. 119.º do Dec. Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, como sancionado administrativamente na Circular n.º 12/96:

«A interpretação útil a dar ao n.º 3 do art. 119.º do C.P.E.R.E.F., na sua conjugação com o art. 39.º do CIRC, será a de permitir que o valor dos créditos objecto de redução, nos termos previstos naquele número, seja considerado como custo, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores ao da data da homologação da decisão, quer relativamente aos créditos em que não seja admitida a constituição de provisão, quer relativamente àqueles em que o seja, ainda que, em relação a estes últimos, o credor não tenha constituído provisão.»

Com a redacção dada ao n.º 3 do art. 119.º do C.P.E.R.E.F. pelo Dec. Lei n.º 315/98, de 20 de Maio, esta Circular deixou de ter efeito útil, passando os créditos em questão a ser considerados custo do exercício respectivo, mantendo-se, porém, em nossa opinião, o disposto na parte final da mesma.

Com a entrada em vigor do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Dec. Lei n.º 53/2004, de 18.03, o disposto na parte final da Circular n.º 12/96 continua a ter importância, dada a redacção do n.º 3 do art. 268.º do referido Código.

Reconhecemos que a importância das perdas por imparidade para a especialização económica dos exercícios se mostra determinante, sendo mesmo uma das suas principais finalidades, uma vez que a sua não constituição num determinado período ou a sua constituição por montantes não suficientes pode fazer deslocar para períodos futuros gastos àquele pertencentes.

Este aspecto terá especial acuidade e impacto de natureza financeira, com prejuízo evidente para a economia do imposto, designadamente quando:

- A tributação se faça a taxa proporcional e ocorra em período futuro o seu aumento;
- A tributação se faça a taxas progressivas por escalões de rendimentos;
- A ocorrência de regimes especiais de tributação de natureza temporária, tais como isenções, reduções de taxa, deduções à matéria colectável ou deduções à colecta;
- Regime de dedução de perdas fiscais, como actualmente consagrado no art. 51.º do CIRC.

Porém, com salvaguarda deste tipo de situações dada a sua relevância no eventual prejuízo para a economia do imposto e/ou retardamento na sua arrecadação, defendemos uma maior flexibilização na conjugação dos princípios da prudência e da especialização económica dos exercícios e respectiva subordinação ao “princípio do prejuízo para a economia do imposto”.

Essa flexibilização, que deveria igualmente contemplar a actual correlação entre o regime de constituição das perdas por imparidade para créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis (art. 41.º do CIRC), passaria

por fazer convergir as atenções para o momento da constituição daquelas, este sim determinante para a relevância do inerente gasto na determinação do lucro tributável, o que no caso dos créditos em mora pressuporia:

- Maior objectividade e rigor na prova das diligências efectuadas para o seu recebimento,
- Análise das contas correntes,
- Circularização de saldos,

relegando para plano secundário o momento da sua utilização, desde que a perda por imparidade se encontre constituída a 100%.

Resumindo, uma vez reconhecido o gasto associado à constituição da perda por imparidade, se já constituída a 100% e desde que das diligências efectuadas resulte evidente que o devedor dificilmente pagará a dívida, poderá proceder-se à respectiva utilização (método directo).

Não existindo perda por imparidade a 100% e a incobrabilidade não vai resultar de nenhuma das situações previstas no art. 41.º do CIRC, deverá, anualmente, reforçar-se a perda por imparidade, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 36.º do CIRC, até aquela percentagem e, depois, proceder-se-á como referido no parágrafo anterior, não exigindo o Código do IRC qualquer meio específico de prova relativamente aos créditos considerados de cobrança duvidosa e para os quais existe perda por imparidade constituída a 100% (apenas é pedida a sua discriminação no mapa 30), pelo que a confirmação pelo advogado, ou qualquer outro meio, da inexistência de bens do devedor com a consequente impossibilidade de cobrança da dívida, sempre que esta se mostre relevante, deverá constituir prova considerada bastante.

Situação diferente será a dos créditos que sejam levados directamente a gastos, sem que em relação aos mesmos tenha sido constituída perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente (art. 41.º do CIRC), em que o documento comprovativo da incobrabilidade a emitir pelo Tribunal competente se mostra indispensável para a sua aceitação para efeitos fiscais.

Em qualquer dos casos, o gasto fiscal fica dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Alguns casos concretos:

- ***Créditos em mora com perda por imparidade constituída a 100%*** – Uma vez que se encontram em mora à mais de dois anos e constituída a perda por imparidade a 100% e como tal aceite na sua totalidade como gasto nos períodos de constituição, possuindo a empresa fortes razões para os considerar incobráveis e, *dada a sua insignificância individual ou qualquer outro motivo se não* justifique o levantamento de procedimentos para atestar a sua incobrabilidade nos termos do art. 41.º do CIRC, poderão ser abatidos no seu activo através da respectiva utilização, chamando-se a atenção para a necessidade de comunicação ao devedor (n.º 2 do art. 41.º do CIRC) e, sem prejuízo de no futuro, caso venham a ser recebidos, serem considerados como rendimentos (Inf. n.º 1308/90, do SAIR e Saída Geral n.º 011412, de 27.02.98, da DSIRC), devendo os documentos justificativos da anulação integrar o processo de documentação fiscal.

Porém, a anulação do crédito dificilmente será justificada se o sujeito passivo continuar a manter relações comerciais ou financeiras com o devedor, devendo integrar no processo de documentação fiscal, previsto no art. 130.º do CIRC, todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

O mesmo raciocínio deverá ser tido em relação à percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro, susceptíveis de serem objecto de constituição de perda por imparidade apenas em função da mora, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do art. 36.º do CIRC (Proc. n.º 1759/93, da DSIRC e Proc. n.º 3783/02, DSIRC).

Os créditos em mora há mais de 2 anos com perda por imparidade a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução. Para o efeito deverá o sujeito passivo

integrar no processo de documentação fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos (Proc. n.º 3783/02, com despacho da DSIRC, de 04.09.2004), nomeadamente a confirmação por parte do advogado da inexistência de bens do devedor com a consequente impossibilidade de cobrança da dívida.

- **Constituição de perda por imparidade por valores não reconhecidos para efeitos fiscais** – Nas situações em que a avaliação do risco para efeitos de gestão determine a constituição de perda por imparidade por valores que não são reconhecidos para efeitos fiscais, face aos requisitos estabelecidos no art. 36.º do CIRC, reconhece-se aos sujeitos passivos a possibilidade de, posteriormente, virem a ser reconhecidos esses valores, à medida que tais requisitos se venham verificando (Inf. n.º 45286 de 23.09.96 da DSIRC), mediante correcção no quadro 07 das declarações mod. 22 correspondentes (campo 775).
- **Constituição de perdas por imparidade por montantes inferiores às percentagens previstas no art. 36.º do CIRC.** – De acordo com a avaliação que o sujeito passivo faça do risco de incobrabilidade poderá constituir a perda por imparidade por uma qualquer percentagem sobre os respectivos créditos, desde que o montante anual acumulado não exceda as percentagens fixadas, podendo, todavia, a Administração Fiscal proceder às correcções que se mostrem adequadas *quando fundamentadamente* demonstrar que a imputação de gastos a períodos futuros teve em vista a obtenção de um ganho fiscal (Inf. de 11.01.90 do SAIR).

Por outro lado, não deverá proceder-se ao registo contabilístico do crédito como de cobrança duvidosa, se com base na avaliação do risco de incobrabilidade e de acordo com as diligências efectuadas para a sua cobrança, se concluir que o mesmo, apesar de já se encontrar em mora, não é de cobrança duvidosa, não sendo, neste caso, aceite fiscalmente a constituição da perda por imparidade.

Nos períodos seguintes e com base em elementos concretos, se o sujeito passivo considerar de cobrança duvidosa o crédito, constituirá a respectiva perda por imparidade, aceitando-se fiscalmente com base na mora, tendo em conta os limites do n.º 2 do art. 36.º do CIRC (Of. n.º 2248, de 19.01.98, da DSIRC).

- **Constituição de perdas por imparidade de 100% de créditos de cobrança duvidosa com mais de 24 meses de mora** – O crédito deve ser considerado de cobrança duvidosa com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efectuadas para o seu recebimento.

O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa.

Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da perda por imparidade no período em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo período.

Caso o crédito seja reconhecido como da cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir-se a perda por imparidade em 100%, sendo a mesma aceite como gasto fiscal (Saída Geral n.º 040645, Proc. n.º 1333/95, de 23.10.95 da DSIRC).

- **Diligências para recebimento de créditos em mora [art. 36.º, n.º 1, c)]** – A prova das diligências necessárias para o recebimento de um crédito, por forma a permitir a constituição da perda por imparidade com relevância fiscal em relação a crédito em mora, pode ser feita por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente o testemunhal (Saída Geral n.º 040645, Proc. n.º 1333/95, de 23.10.95 da DSIRC).
- **Créditos incobráveis** - Os créditos incobráveis só poderão ser directamente considerados como gastos do período, nos termos do art. 41.º do CIRC, na *medida em que tal resulte* da decisão do Tribunal, tomada no âmbito de qualquer dos processos aí expressamente previstos, em que se reconheça a impossibilidade de recebimento dos créditos (Inf. n.º 9285, de 21.02.96 do SAIR) e sempre que em relação aos mesmos não tenha sido admitida constituição de perda por imparidade ou sendo-o, esta se mostra insuficiente.

Se o processo de execução ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobrabilidade, devendo o mesmo conter os elementos bastantes para tal prova (Despacho de 07.12.99, Proc. 1981/89, da DSIRC).

Chama-se a atenção para a necessidade de comunicação prevista no n.º 2 do art. 41.º do CIRC.

- **Processos de recuperação de empresas** – No caso do processo se encontrar concluído e a perda por imparidade constituída a 100%, a partir do período da conclusão e se ainda estiverem a decorrer os novos prazos de pagamento acordados, a perda por imparidade entretanto reconhecida deixa de o ser, sendo o respectivo montante considerado rendimento fiscal do período em que os pressupostos da sua constituição deixaram de se verificar.

Porém, no caso de cedência dos créditos em questão por valor inferior ao respectivo valor nominal, revestirá a diferença ocorrida a natureza de *encargo financeiro* susceptível de reconhecimento fiscal, em princípio, no âmbito da alínea *c*) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC (Ofício n.º 51624 de 22.10.96 da DSIRC).

- **Créditos titulados por letras (contagem da mora) e evidenciação na contabilidade como cobrança duvidosa** – Relativamente aos créditos titulados por letra para efeitos da contagem do período de mora, a data que releva é a do vencimento da letra; por outro lado, não é obrigatório, para efeitos de evidenciação na contabilidade, o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente em conta adequada da conta 21, sendo aceite outro tipo de evidenciação no ABDR (Ofício n.º 45286, de 23.09.96, da DSIRC).
- **Conceito de actividade normal** – O Código do IRC não define o conceito de «actividade normal» para efeitos de demarcação dos créditos que entram na base de incidência do cálculo das perdas por imparidade previstas na alínea *a*) do n.º 1 do art. 35.º pelo que administrativamente se assumiu que, para efeitos de constituição de perdas por imparidade, apenas relevam os créditos decorrentes das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens ou serviços respeitantes à actividade da empresa, ou seja, operações que envolvam transacções correntes.

Assim, embora gerador de alguma controvérsia, a Administração Fiscal entende que os adiantamentos a fornecedores, os créditos relacionados com juros moratórios, os créditos decorrentes de vendas do imobilizado, etc. não são passíveis da constituição de perdas por imparidade para efeitos fiscais (Parecer n.º 115/95 do C.E.F).

Não obstante ser esta a posição da Administração Fiscal, julgamos ser de referir o conteúdo do Acórdão do STA de 18.10.2006 (Proc. 0668/2006) ao assumir que *não pode a mora deixar de estar intimamente conexcionada com a obrigação principal sendo dela consequência directa e imanente*, mais referindo que, *pese embora os juros serem acessórios da dívida, têm a mesma natureza desta*, para concluir que os juros de mora resultantes de créditos decorrentes da actividade normal da empresa são também eles créditos resultantes da actividade normal, pelo que as perdas por imparidade constituídas serão de considerar fiscalmente dedutíveis.

- **Créditos sobre Hospitais Convertidos em Sociedades Anónimas** – As empresas do sector privado, que sejam fornecedoras de produtos ou serviços aos “Hospitais S.A.”, poderão constituir “perdas por imparidade para créditos de cobrança duvidosa”, nos termos do n.º 1 do art. 36.º do Código do IRC, uma vez que se considera que os créditos não são sobre o Estado.

Caso o Estado preste aval a algum crédito, originado por fornecimentos ou serviços prestados por terceiros, então sobre estes não poderá ser constituída a perda por imparidade em causa, de acordo com a alínea *a*) do n.º 3 do art. 36.º do Código do IRC, devendo, nesta situação, os fornecedores fazer uma análise casuística aos seus créditos de forma a verificarem se sobre esses mesmos créditos o Estado prestou aval.

Relativamente a créditos concedidos anteriormente à transformação dos hospitais em sociedades anónimas, também estes poderão ser passíveis de constituição de perdas por imparidade, desde que cumpram os requisitos dos arts. 35.º e 36.º do CIRC, uma vez que, aquando da citada transformação, dos hospitais em sociedades anónimas, foram transferidos todos os direitos e obrigações existentes, (Proc. n.º 782/04, com despacho de 28.02.2008, do substituto do Director Geral dos Impostos).

- **Créditos sobre participadas** – Para efeitos da dedução ao lucro tributável de perdas por imparidade por créditos de cobrança duvidosa, não são de considerar como tal os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, conforme previsto na alínea *d*) do n.º 3 do art. 36.º do CIRC.

A participação indirecta não é senão uma modalidade de participação e, assim, no conceito de empresa participada está implicada, também, a noção modal de participação indirecta no capital (Acórdão n.º 0491/06, de 24.01.07, do STA).

B – Ajustamentos de inventários

Se preocupações nos assistem na análise da problemática envolvente às perdas por imparidade para créditos de cobrança duvidosa, as mesmas avolumam-se no caso dos inventários.

Como resulta do disposto no n.º 1 do art. 28.º do CIRC, os ajustamentos em inventários são dedutíveis no apuramento do lucro tributável no período de tributação do seu reconhecimento até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção de inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

Por outro lado, como resulta do n.º 2 do referido artigo, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda, estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do art. 26.º do CIRC, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

Precisamente no conceito de valor realizável líquido assenta grande parte das indefinições geradoras de potenciais conflitos entre a Administração Fiscal e os contribuintes, nomeadamente em sectores de actividade onde a sua comprovação se mostra difícil.

Assim, como decorre do disposto no n.º 3 do art. 26.º do CIRC, «são havidos como preço de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa ou ainda os que, no termo do exercício, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco».

Do exposto, de imediato ressalta a falta de objectividade do conceito para a generalidade dos sectores de actividade, cujo controlo e idoneidade se tornam tanto mais difíceis quanto se acentuam cada vez mais as tendências liberalizadoras dos mercados e a predominância da lei da oferta e da procura na determinação do valor realizável líquido.

Da conjugação do carácter subjectivo do conceito de valor realizável líquido com a especificidade de alguns sectores de actividade, por sinal aqueles onde com maior frequência se encontram perdas por imparidade com essa finalidade (moda, retomas, defeituosos, etc.) a que se associa alguma rigidez administrativa, cada vez mais nos inclinamos para a defesa, a exemplo do que acontece noutros países comunitários, do método estatístico de cálculo das perdas por imparidade como alternativa ao actualmente consagrado na lei, sempre que o recurso às actuais disposições legais se não mostrar de fácil comprovação.

Não obstante, cumpre referir que a jurisprudência nesta matéria tem sido no sentido de que *a desconsideração do valor destas perdas por imparidade como gasto fiscalmente relevante transporta para a Administração Fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da correspondente liquidação tributária, de harmonia com o disposto no art. 100.º do CPPT* (Acórdão do TCA de 29.01.02 – Recurso n.º 5939-01, publicado no CTF n.º 405).

C – Provisões destinadas a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso

Em primeiro lugar, como ressalta do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 39.º do CIRC, apenas as provisões com aquela finalidade *e por factos que determinariam a inclusão das referidas obrigações e encargos como custos do exercício* (encargos certos de montante indeterminado), serão aceites como relevantes para a determinação do lucro tributável, tendo sempre subjacente a conjugação do princípio da periodização do lucro tributável com o princípio da prudência.

Quanto ao valor da provisão a constituir, na sequência do Parecer n.º 115/95 do C.E.F, para cálculo dos custos estimados deverá levar-se em consideração as indemnizações e outros encargos, nomeadamente honorários a advogados, a pagar pela empresa a terceiros em consequência de desfecho (desfavorável) de acções judiciais, não exigindo a redacção do preceito que os processos judiciais em curso tenham sido instaurados por iniciativa de terceiros, impondo apenas a condição de se tratar de obrigações e encargos relacionados com processos judiciais em curso e *sejam derivados de factos que não afastem a sua consideração como custos do exercício*.

D – Provisão para garantias a clientes

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 39.º do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

O respectivo montante anual é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos (n.º 5 do art. 39.º do CIRC).

Sobre esta matéria recomenda-se a análise do exemplo constante das anotações ao campo 721 do Q. 07.

Acerca dos procedimentos relacionados com esta provisão, esclareceu a AT (Circular n.º 10/2011, da AT) o seguinte:

- *O montante anual corresponde à dotação anual (dotação da provisão reconhecida como gasto) determinada pela aplicação da percentagem ao volume de vendas e prestação de serviços sujeitas a garantia a clientes do ano em causa e não ao montante acumulado da provisão no fim de cada período de tributação.*
- *Este montante inclui os gastos financeiros referentes ao reforço da provisão relacionados com o efeito temporal do dinheiro (quando é usado o método do custo amortizado).*
- *A parte da provisão que não deva subsistir por não ter sido accionada a garantia deve ser revertida conforme normativos contabilísticos e fiscais, sendo considerada rendimento do respectivo período de tributação, sendo que, quando a reversão incluir uma parte que já foi tributada deve, em primeiro lugar, ser considerada a provisão que anteriormente foi tributada, dando lugar à dedução deste montante no campo 764 do Q. 07.*
- *Na expressão “garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços” devem ser incluídas a obrigação de garantia constante de contrato escrito celebrado entre as partes e a obrigação legal de prestar garantia, bem como as situações em que o vendedor e ou prestador de serviços emite a factura acompanhada de um certificado de garantia do produto comercializado e ou do serviço prestado.*
- *Para efeitos do cálculo do limite que pode ser fiscalmente aceite é preciso conhecer o histórico de encargos com garantias respeitantes a vendas e prestações de serviços dos três últimos períodos de tributação, permitindo a inclusão nestes dos dados do período em que se está a constituir ou a reforçar a provisão.*
- *No período de tributação em que se inicia a actividade, a provisão fiscalmente aceite é a que corresponde aos encargos suportados nesse período com as garantias a clientes, sendo certo que no período seguinte, a provisão é calculada pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia da percentagem que resulta da proporção entre a soma dos encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nesse período e no anterior e a soma das vendas e das prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.*
- *O mesmo entendimento é de aplicar às situações em que o sujeito passivo, no decurso da sua actividade, comece a efectuar vendas ou a prestar serviços sujeitos a garantia.*

ANEXO 4

ENQUADRAMENTO FISCAL DAS AJUDAS DE CUSTO E DAS DESPESAS COM UTILIZAÇÃO DE VIATURA PRÓPRIA

As **ajudas de custo** visam compensar os trabalhadores, órgãos sociais incluídos, das despesas por si suportadas quando deslocados do seu domicílio necessário ao serviço da entidade empregadora.

Assim, a atribuição de ajudas de custo pressupõe a deslocação efectiva do beneficiário, tendo por finalidade fazer face aos encargos por este suportados com refeições (almoço e jantar) e alojamento.

Considera-se **domicílio necessário**, sem prejuízo do estabelecido em lei especial, para efeitos de abono de ajudas de custo:

- A localidade onde o trabalhador aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;
- A localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;
- A localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções.

Sobre o conceito de domicílio necessário julgamos com interesse o referido na informação vinculativa no proc. n.º 3993/2002, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos de 25.10.2003 sobre o enquadramento jurídico-tributário das remunerações auferidas pela celebração de contratos de trabalho temporário:

- *A actividade das empresas de trabalho temporário encontra-se regulada no D.L. n.º 358/89, de 17 de Outubro, alterado pela Lei n.º 39/96, de 31 de Agosto e pela Lei n.º 146/99, de 1 de Setembro. A Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, que aprovou o Código do Trabalho, em vigor desde 2003-12-01, revogou os artigos 26.º a 30.º do Decreto-Lei n.º 358/89, de 17 de Outubro.*
- *A celebração de contrato de trabalho, ao abrigo deste diploma, encontra-se, desde logo, condicionada pela verificação de alguma das situações previstas para a celebração de contrato de utilização.*
- *O contrato de trabalho temporário é meramente instrumental do contrato de utilização: a empresa de trabalho temporário celebra os contratos de trabalho quando tem a perspectiva de celebração de um contrato de utilização e neste tem de ser identificado o local de trabalho.*
- *Assim, e ainda que estes trabalhadores não tenham qualquer vínculo contratual com o utilizador, é o local em que este pretende que seja cumprido o contrato de utilização que constitui o seu local de trabalho e que, como tal deve ser identificado no contrato de trabalho temporário, como a lei exige, devendo este ser assumido como o seu domicílio necessário.*
- *É, exactamente, este conceito de domicílio necessário que justifica o pagamento de ajudas de custo aos trabalhadores que, tendo o centro da sua actividade previamente definido, são ocasionalmente enviados pela entidade empregadora para fora da localidade onde o mesmo se situa, para aí realizarem a sua prestação, suportando encargos que a remuneração não tem em conta.*
- *Essencial para aferir a existência de uma deslocação está sempre uma prévia determinação de um local para a realização da prestação, pelo que, considerar que este corresponde à sede da empresa de trabalho temporário, constituiria uma forma de ficcionar uma deslocação.*
- *Tal entendimento levaria a que se considerasse que quase todos os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário teriam direito a ajudas de custo, acabando por receber parte da contrapartida pelo seu trabalho sob aquela designação.*
- *Atendendo a que a celebração do contrato de trabalho temporário tem sempre como pressuposto a existência de um cliente com quem a empresa de trabalho temporário celebrou um contrato de utilização, no momento da celebração daquele, a Empresa de Trabalho Temporário já conhece o local de trabalho do trabalhador contratado pelo que a remuneração terá que ser acordada em função das despesas adicionais que o mesmo vai ter de suportar, nomeadamente, se o local de trabalho for em país diverso.*

- *A remuneração, assim determinada, é considerada retribuição e, como tal, está sujeita a tributação como rendimento da categoria A do IRS.*
- *Neste sentido, também, a recente Jurisprudência constante do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, proferido no Processo n.º 01006/04.6BEBRG, 2.ª Secção Contencioso Tributário, em 2007-11-08.*

Para efeitos fiscais, em conformidade com o disposto na alínea d) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo, na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Por outro lado, em IRC, tendo em vista o disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, não serão de considerar como encargos dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, as despesas com ajudas de custo, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as ajudas de custo, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.

As ajudas de custo que sejam de considerar encargo dedutível, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, serão tributadas autonomamente à taxa de 5%, sendo esta taxa também aplicável no caso dos referidos encargos, mesmo não sendo dedutíveis, serem suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam (n.º 9 do art. 88.º do CIRC), não sendo de aplicar, logicamente, neste último caso, o agravamento da taxa previsto no n.º 14 do art. 88.º do CIRC.

Do exposto, poder-se-á tirar a seguinte conclusão:

- As despesas com ajudas de custo serão sempre de considerar encargo dedutível em IRC desde que facturadas aos clientes;
- Não sendo facturadas aos clientes, apenas serão de considerar encargo dedutível se devidamente documentadas e suportadas em mapa que permita controlar os pressupostos da sua atribuição;
- Para os beneficiários, apenas será de considerar rendimento do trabalho dependente a parte das ajudas de custo que exceda os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição.

Os limites legais são fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, enquanto que os pressupostos para a atribuição de ajudas de custo se encontram definidos no Dec. Lei n.º 106/98, de 24.04 e no Dec. Lei n.º 192/95, de 28.07, ambos alterados pelo Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12 e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31.12.

Em conformidade com a referida legislação, apenas há direito a ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizem para além de 20 Kms do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de 50Kms do mesmo domicílio, não podendo neste último caso o respectivo abono ter lugar para além de 90 dias seguidos, salvo em casos excepcionais e devidamente fundamentados em que poderá haver prorrogação por mais 90 dias.

As distâncias em questão são contadas da periferia da localidade onde o trabalhador tem o seu domicílio necessário e a partir do ponto mais próximo do local de destino.

Destinando-se a ajuda de custo a compensar o trabalhador das despesas por si suportadas com refeições (almoço e jantar) e alojamento, nas deslocações efectuadas nas condições referidas haverá que respeitar:

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

– **Nas deslocações por dias sucessivos**, os abonos diários deverão respeitar o seguinte:

- * No dia da partida, ocorrendo esta:
 - até às 13 horas 100%;
 - depois das 13 horas até às 21 horas 75%;
 - depois das 21 horas 50%;
- * No dia de chegada, ocorrendo esta:
 - até às 13 horas 0%;
 - depois das 13 horas até às 20 horas 25%;
 - depois das 20 horas 50%;
- * Nos restantes dias 100%.

Logicamente, os abonos em questão apenas terão razão de ser nos casos em que as despesas suportadas pelo beneficiário não sejam como tal repercutidas para a entidade empregadora, devendo o quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição, quando devido, ser deduzido na ajuda de custo sempre que esta inclua o almoço.

– *Tratando-se de **ajudas de custo por deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro**, o beneficiário tem direito, em alternativa, a uma das seguintes prestações (Dec. Lei n.º 192/95, de 28.07);*

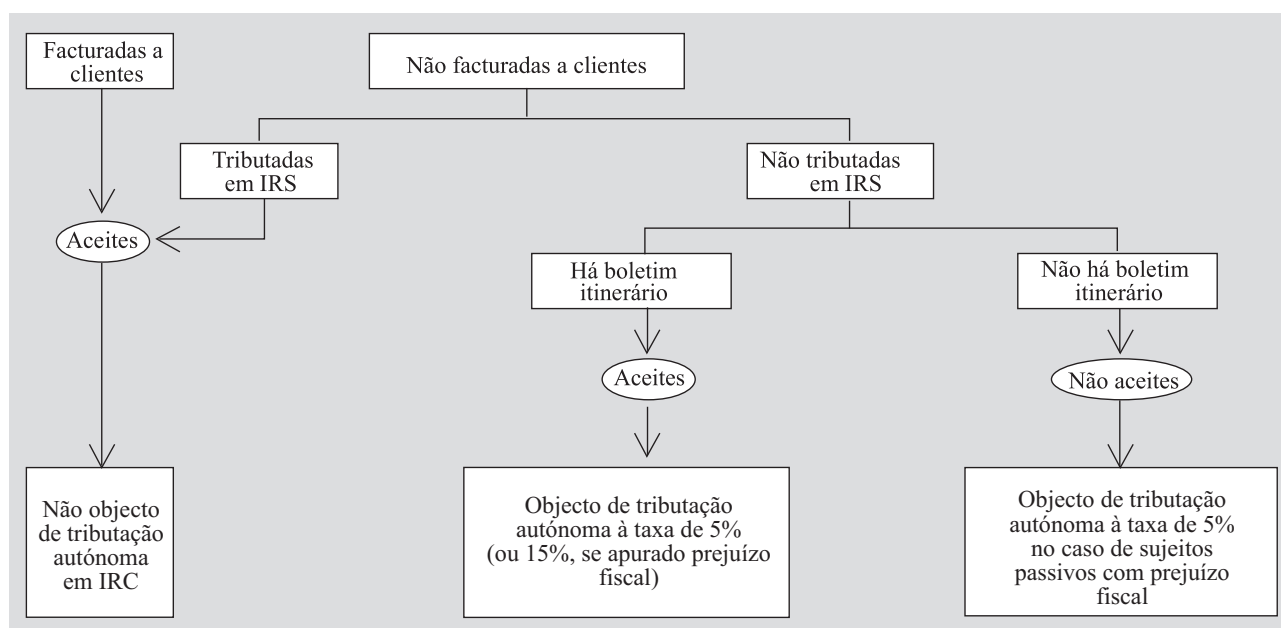
- * Abono de ajuda de custo diária, em todos os dias da deslocação, de acordo com a tabela em vigor;
- * Alojamento em estabelecimento hoteleiro de três estrelas, ou equivalente, acrescido do montante correspondente a 70% da ajuda de custo diária, em todos os dias da deslocação, nos termos da tabela em vigor;
- * No caso de na deslocação se incluir o fornecimento de uma ou de ambas as refeições diárias, a ajuda de custo será deduzida de 30% por cada uma, não podendo a ajuda de custo a abonar ser inferior a 20% do montante previsto na tabela em vigor.

Os limites fixados para 2013 (Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12 e art. 42º da Lei n.º 66-B/2012, de 31.12) são de:

	Portugal	Estrangeiro
Membros do Governo	€ 69,19	€ 100,42
Outros	€ 50,20	€ 89,35

Em conformidade com a Circular n.º 12/91, de 29.04, da DGCI, *na aplicação da tabela em vigor, no cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus colaboradores e membros dos órgãos sociais, pode tomar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respectivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias ou remunerações dos funcionários públicos, devendo, nos restantes caso, considerar-se que excedem os limites legais as ajudas de custo superiores ao limite mais elevado fixado para os funcionários públicos (“outros”, da tabela acima).*

Esquemáticamente, o regime fiscal das ajudas de custo pode ser representado como segue, salvaguardando sempre o respeito pelos pressupostos da sua atribuição:



Não se verificando os pressupostos da atribuição das ajudas de custo, nomeadamente:

- Não havendo deslocação efectiva, ou
- Havendo deslocação efectiva, todas as despesas sejam suportadas pela entidade patronal, as importâncias atribuídas serão de considerar rendimentos do trabalho dependente, com todas as consequências legais.

O mapa de ajudas de custo poderá ter a seguinte estrutura:

<u>BOLETIM DE AJUDAS DE CUSTO</u>	
Mês Ano	
Funcionário	
Função Contrato colectivo	
RESUMO DAS AJUDAS DE CUSTO DISCRIMINADAS NO VERSO:	
..... Dias a 100% (.....,)	Documento N.º LANÇAMENTO DÉBITO 638 CRÉDITO 11/12 Conferido/...../..... Lançado/...../.....
..... Dias a 75% (.....,)	
..... Dias a 50% (.....,)	
..... Dias a 25% (.....,)	
SUB-TOTAL	
DEDUÇÕES:	
..... Dias de subsídio de refeição	TOTAL Recebi a importância de:dede
TOTAL	

DISCRIMINAÇÃO DAS DESLOCAÇÕES COM DIREITO A AJUDAS DE CUSTO

[illegible]

Boletim de Ajudas de Custo (Verso)

As despesas com compensação pela **utilização de viatura própria** do trabalhador ou membro dos órgãos sociais, ao serviço da entidade patronal, são igualmente de considerar encargo dedutível em IRC sempre que:

- Facturadas a clientes;
- Não sendo facturadas a clientes, se encontrem suportadas, por cada pagamento efectuado, em mapa através do qual seja possível o controlo das deslocações concretizadas, designadamente os respectivos locais, objectivo, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos;
- Em conformidade com o Ofício n.º 5665, de 25.03.2009, da DSIRC, o conceito de “*deslocação em viatura própria do trabalhador*”, constante da alínea *f)* do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, deve ser entendido como qualquer viatura que não faça parte do activo fixo tangível da entidade patronal, nem a esta seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso.

As despesas em causa apenas serão de considerar rendimento do trabalho dependente dos beneficiários na parte que exceda o limite legal do subsídio de deslocação fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças:

2011/2012/2013 €0,36/Km (Dec. Lei n.º 137/2010, de 28.12)

As despesas com ajudas de custo e com compensação pela utilização de viatura própria do trabalhador ou membro dos órgãos sociais ao serviço da entidade patronal quando de considerar encargo dedutível, não facturadas a clientes e na parte que não exceda o limite legal, são tributadas autonomamente à taxa de 5%, taxa esta também aplicável no caso de, mesmo não sendo dedutíveis, sejam suportadas por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que respeitam (n.º 9 do art. 88.º do CIRC).

DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES

ASPECTOS FORMAIS E FISCAIS TRIBUTAÇÃO DOS SÓCIOS

As sociedades têm uma duração indeterminada, o que não significa perpétua, e daí o elegerem-se três momentos fundamentais da sua “vida”: **Constituição, dissolução e liquidação.**

Em conformidade com o art. 141.º do CSC os casos de **dissolução imediata** de uma sociedade são os previstos no contrato e ainda:

- Pelo decurso do prazo fixado no contrato;
- Pela realização completa do objecto contratual;
- Pela ilicitude superveniente do objecto contratual;
- Pela deliberação dos sócios;
- Pela declaração de insolvência da sociedade.

Nos três primeiros casos, os sócios podem deliberar, por maioria simples dos votos produzidos na assembleia, o reconhecimento da dissolução.

Além destas ocorrências, existem causas de **dissolução administrativa ou por deliberação dos sócios**, sempre em facto previsto na lei ou no contrato, nomeadamente (art. 142.º do CSC):

- Existência de um número de sócios inferior ao mínimo legal, por período superior a um ano, salvo se um dos sócios for pessoa colectiva pública ou entidade a ela equiparada por lei para esse efeito;
- Impossibilidade de continuidade do exercício da actividade que constitui o objecto contratual;
- Não exercício de qualquer actividade durante dois anos consecutivos;
- Exercício de facto de actividade não compreendida no objecto contratual.

Nestes casos podem os sócios, por maioria absoluta dos votos expressos na assembleia, dissolver a sociedade com fundamento no facto ocorrido, produzindo efeitos a partir da data da deliberação ou, no caso da deliberação ser impugnada, do trânsito em julgado da sentença.

Pode ainda verificar-se a **dissolução oficiosa**, por parte do serviço de registo competente, caso ainda não iniciado o procedimento administrativo pelos interessados, quando (art. 143.º do CSC):

- Durante dois anos consecutivos, a sociedade não tenha procedido ao depósito dos documentos de prestação de contas e a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a omissão de entrega da declaração fiscal de rendimentos pelo mesmo período;
- A administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a ausência de actividade efectiva da sociedade (art. 83.º do CPPT) ou a sua declaração oficiosa de cessação de actividade (n.º 6 do art. 8.º do CIRC).

Os procedimentos administrativos da dissolução encontram-se regulados em diploma próprio, não dependendo a dissolução da sociedade de forma especial nos casos em que tenha sido deliberada pela assembleia geral, devendo a inscrição da dissolução no serviço de registo competente ser requerida pela administração ou pelos liquidatários (art. 145.º do CSC).

Com a dissolução da sociedade, salvo quando a lei disponha de forma diversa, inicia-se imediatamente a liquidação, consistindo esta no conjunto de actos realizados com a finalidade de dar satisfação aos direitos de terceiros e realização de activos, assim se criando as condições para atribuição aos sócios dos valores a partilhar.

O processo de liquidação conduz à extinção da sociedade, nada impedindo que, se à data da dissolução a sociedade não tiver quaisquer dívidas, os sócios procedam imediatamente à partilha (n.º 1 do art. 147.º do C.S.C.), o que acaba por fazer coincidir no tempo os dois momentos (dissolução e liquidação e partilha), não obstante a tal a eventual ocorrência de dívidas fiscais ainda não exigíveis à data da dissolução, ficando por elas ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento (n.º 2 do art. 147.º do C.S.C.).

As contas reportadas à data da dissolução deverão ter tratamento semelhante às contas anuais e ser aprovadas nos 60 dias seguintes à dissolução da sociedade, devendo esta, a partir da data da dissolução, passar a fazer acompanhar a respectiva designação social da expressão “Sociedade em liquidação” ou “em liquidação” (n.º 3 do art. 146.º do CSC).

Não sendo possível a dissolução e liquidação em simultâneo, a liquidação deverá estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de dois anos a contar da data da dissolução, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação dos sócios, prorrogável por um período não superior a um ano se assim for deliberado pelos sócios (n.ºs 1 e 2 do art. 150.º do CSC).

Decorridos os prazos referidos sem que tenha sido requerido o registo do encerramento da liquidação, o serviço de registo competente promove oficiosamente a liquidação por via administrativa (n.º 3 do art. 150.º do CSC).

No exercício em que se inicia a liquidação haverá que proceder à separação, em termos contabilísticos, das operações até à data da dissolução e das ocorridas após essa data, dada a obrigatoriedade da sua apresentação separada, devendo as contas finais ser organizadas de modo a discriminar os resultados das operações de liquidação e o mapa da partilha (n.º 3 do art. 157.º do C.S.C.), sem prejuízo de anualmente deverem ser prestadas contas acompanhadas de relatório pormenorizado do estado da liquidação (art. 155.º do C.S.C.).

Os liquidatários deverão pagar todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social devendo em relação às dívidas litigiosas ser acautelados os eventuais direitos do credor por meio de caução, prestada nos termos do Código de Processo Civil (art. 154.º do CSC), e começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas (n.º 1 do art. 26.º da LGT).

Se depois de feito o reembolso integral se registar saldo, este deve ser repartido na proporção aplicável à distribuição dos lucros, devendo, caso contrário, o activo existente ser distribuído pelos sócios, por forma que a diferença para menos recaia em cada um deles na proporção da parte que lhes competir nas perdas da sociedade, podendo excluir da partilha as importâncias estimadas para encargos da liquidação até à extinção da sociedade (art. 156.º do CSC).

Após deliberação dos sócios, com indicação do depositário dos livros, documentos e demais elementos da contabilidade, a conservar pelo prazo de 5 anos (n.º 4 do art. 157.º do C.S.C.), deverá ser requerido o registo do encerramento da liquidação, após o qual a sociedade se considera extinta (art. 160.º do C.S.C.).

O regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais é regulado em diploma próprio, aprovado pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006, de 29.03.

O encerramento da liquidação e consequente pedido de registo na Conservatória do Registo Comercial determina a cessação da actividade para efeitos de IRC (Ofício Circulado n.º 20063, de 05.03.02, da DSIRC), conforme disposto no n.º 5 do art. 8.º do CIRC, chamando-se a atenção para o facto da cessação de actividade para efeitos de IVA poder anteceder aquela data (arts. 33.º a 35.º do CIVA).

No caso de se estar perante uma insolvência, a respectiva declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do art. 146.º do CSC, em fase de liquidação do seu património, com vista à realização do activo e ao pagamento do passivo.

Uma vez que a cessação da actividade apenas ocorre com o encerramento da liquidação, o exercício dos direitos e o cumprimento das obrigações que subsistem durante a fase de liquidação competem ao liquidatário ou administrador da insolvência nomeado, na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos (n.º 10 do art. 117.º do CIRC).

Neste particular, reputa-se do maior interesse, para efeitos fiscais, o conteúdo da **Circular n.º 1/2010**, de 02.02, da DSIRC/DSIVA que se transcreve:

“Tendo merecido concordância, por despacho de 25 de Setembro de 2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Despacho n.º 1280/2009.XVII) as instruções administrativas enunciadas no relatório do grupo de trabalho encarregue do estudo relativo às obrigações fiscais em caso de insolvência, procede-se à sua divulgação:

I – DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA

1. Nos termos da alínea *e*) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do artigo 146.º do mesmo diploma, em fase de liquidação.
2. A dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção (a qual só se verificará quando do registo do encerramento da liquidação, de acordo com o disposto no artigo 160.º do CSC), pelo que a necessidade de exercer os direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsistem durante a fase de liquidação, justifica que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC estabeleça que “a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subsequentes ou da modalidade da liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas”.
3. O perdurar da personalidade jurídica da insolvente após a dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de insolvência, não é posto em causa pela particular situação jurídica da insolvente delineada no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), já que as inibições ou limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano.
4. A personalidade tributária da insolvente, tal como definida no artigo 15.º da Lei Geral Tributária (LGT), não é afectada pela declaração de insolvência, porquanto, inerente ao respectivo processo de liquidação, está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

II – DAS OBRIGAÇÕES EM SEDE DE IRC

Da conjugação dos artigos 65.º e 268.º do CIRE, este último introduzido no Título “Benefícios Emolumentares e Fiscais” – que vem, aliás, confirmar a sujeição das entidades insolventes aos impostos sobre o rendimento, pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, a priori, está sujeito – com os artigos 117.º a 125.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) resulta, para as pessoas colectivas em situação de insolvência, o cumprimento de obrigações em sede de IRC, designadamente:

5. Proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos previstos na alínea *a*) do artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 104.º, ambos do CIRC;
6. Sem prejuízo do disposto no n.º 7 do artigo 118.º do CIRC, apresentar, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, declaração com as alterações verificadas, aditando-se, nomeadamente, à designação social “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC. Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respectivo técnico oficial de contas (TOC);
7. Submeter, por transmissão electrónica de dados, nos termos previstos no artigo 120.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea *b*) do n.º 1 do artigo 117.º, a qual deve conter a identificação do TOC;
8. Submeter, por transmissão electrónica de dados, nos termos previstos no artigo 121.º do CIRC, a declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea *c*) do n.º 1 do artigo 117.º, com a identificação do TOC;
9. Estas e as demais obrigações declarativas previstas no Código do IRC são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente do n.º 10 do artigo 117.º do referido Código;

10. Caso o sujeito passivo não disponha de senha de acesso às declarações electrónicas, ou sendo necessário proceder à sua recuperação, deve o Administrador da Insolvência proceder ao respectivo pedido, no sítio das declarações electrónicas, conforme previsto no n.º 3 da Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro;
11. Nos termos e condições referidas no artigo 123.º do CIRC é obrigatório dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal.

III – DAS OBRIGAÇÕES EM SEDE DE IVA

Para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as pessoas colectivas em situação de insolvência ficam sujeitas ao cumprimento das seguintes obrigações:

12. Apresentar, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respectiva identificação e no quadro 04 aditando à designação social a expressão “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC. Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respectivo técnico oficial de contas (TOC);
13. Emitir, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, em forma legal, uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do referido diploma;
14. Proceder ao correcto apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação previstos no CIVA, recorrendo nomeadamente às regras constantes dos seus artigos 19.º a 26.º e do artigo 78.º, as quais se integram no conceito de “liquidação do imposto” que o mesmo normalmente assume no Direito Fiscal;
15. Encontra-se ressalvada a possibilidade de exercício por parte dos sujeitos em situação de insolvência declarada, do direito a dedução do imposto, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA;
16. Proceder, nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, ao pagamento do imposto que se mostrar devido, nos prazos legais definidos em função da periodicidade em que se encontram enquadrados;
17. Cumprir, na forma e prazos definidos na lei, as demais obrigações declarativas previstas no CIVA;
18. Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, que deverá mostrar-se organizada nos termos previstos no artigo 44.º do CIVA e obedecer aos requisitos constantes dos subsequentes artigos;
19. Em caso de pedido de reembolso, este será solicitado em declaração periódica, contendo a identificação do técnico oficial de contas responsável, submetida por transmissão electrónica de dados, no prazo legal, após o que, será deferido ou indeferido, consoante se encontrem ou não reunidas as condições legais previstas no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro (republicado em Anexo ao Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho);
20. Na circunstância de no decurso do procedimento de insolvência, se prever, em sede de plano de insolvência, a manutenção em actividade da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiro, deve o sujeito passivo submeter, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, contendo:
 - 20.1 A retirada à designação social do devedor da menção “sociedade em liquidação” ou simplesmente “em liquidação”, como decorre conjugadamente dos artigos 141.º, n.º 1, alínea e), 146.º, n.º 1 e 161.º, todos do CSC com o artigo 206.º, n.º 1 do CIRE;
 - 20.2 A adopção de qualquer eventual providência a que alude o artigo 198.º do CIRE;
 - 20.3 A identificação/assinatura do técnico oficial de contas (TOC)”

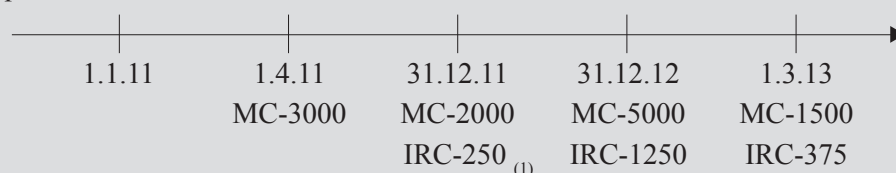
A. Tributação em IRC

O lucro tributável das sociedades em liquidação será determinado com referência a todo o período de liquidação (n.º 1 do art. 79.º do CIRC), pelo que deverão ser observados os procedimentos enumerados no n.º 2 do art. 79.º do CIRC:

- Encerramento das contas à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta;

- Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento, haverá que, anualmente, determinar o lucro tributável respectivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
- No exercício em que ocorre a dissolução, o lucro tributável deverá ser determinado separadamente, contemplando o período decorrido entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre esta e o termo do exercício, não obstante a entrega de uma única declaração mod. 22 respeitante a todo o período de tributação.

Exemplo:



01.04.11 – Data da dissolução

01.03.13 – Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial)

(1) Em 2011, sendo a matéria colectável não superior a €12.500, a taxa do IRC era de 12,5%

Obrigações declarativas:

a) Declaração de alterações (n.º 5 do art. 118.º do CIRC):

No prazo de 15 dias a contar da data da alteração (data da dissolução) deverá ser apresentada, em qualquer serviços de finanças, uma declaração de alterações, indicando no Q. 17 a identificação dos liquidatários e fazendo aditar no Q. 04 à designação social a expressão “sociedade em liquidação”, ou simplesmente, “em liquidação” (n.º 3 do art. 146.º do CSC).

Com a alteração introduzida ao art. 118.º do CIRC pelo Dec. Lei n.º 122/2009, de 21.05, sempre que as alterações sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de Pessoas Colectivas que não estejam sujeitas ao registo comercial, o que se verifica na situação em apreço, o contribuinte fica dispensado da entrega da declaração de alterações (n.º 7 do art. 118.º do CIRC).

b) Declaração periódica de rendimentos (art. 120.º do CIRC):

- Até ao último dia do mês de Maio de 2012, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, declaração referente ao exercício de 2011, devendo o sujeito passivo, porém, possuir elementos que permitam a separação e controle do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do art. 79.º do CIRC.
- Até ao 30º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente desse dia ser útil ou não útil (01.03.13):
 - Declaração referente ao exercício de 2012
 - Declaração (obrigatória), referente ao período de 01.01.13 a 01.03.13 (declaração do período de cessação)
 - Declaração (facultativa), referente ao período de 01.04.11 a 01.03.13 (declaração do período de liquidação)

Na declaração do período de liquidação (facultativa), a determinação da matéria colectável e cálculo do imposto fazem-se do seguinte modo:

– Matéria colectável:		– Cálculo do imposto:	
2011 (01.04.11 a 31.12.11)	(1000)	IRC liquidado (campo 358/Q.10):	
2012	5000	5500 x 25% =	1.375,50
2013 (01.01.13 a 01.03.13)	1500	Pag. Conta (campo 360/Q. 10):	
	<u>5500</u>	(1250 - 125) + 375 =	<u>1.500,0</u>
		IRC a recuperar	<u>125,0</u>

A declaração do período de liquidação apenas tem interesse quando, nos períodos de liquidação provisória que o integram, a taxa de IRC seja inferior à que se encontra em vigor à data da cessação ou tenham ocorrido prejuízos fiscais que não seja possível reportar “para a frente” mas sim “para trás”.

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 121.º do CIRC)

No caso de cessação de actividade, nos termos do n.º 5 do art. 8.º do CIRC, a declaração anual relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada no prazo referido no n.º 3 do art. 120.º do CIRC, ou seja, até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação (pedido do registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial), independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

d) Processo de documentação fiscal (art. 130.º do CIRC)

No mesmo prazo previsto para a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser organizado um processo de documentação fiscal com os elementos contabilísticos e fiscais constantes da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, nomeadamente todos os elementos relacionados com a dissolução, liquidação e partilha, com especial relevo para a informação decorrente do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do art. 79.º do CIRC e para o mapa da partilha.

e) Declaração de cessação (n.º 6 do art. 118.º do CIRC)

No prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade, deverá o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de cessação, indicando a data da cessação no Q. 07 e o respectivo motivo no Q. 08, bem como designando um representante com residência em território nacional (n.º 4 do art. 19.º da LGT).

Embora tal não resulte directamente do previsto no n.º 7 do art. 118.º do CIRC, é entendimento da DSIRC que não se torna necessário proceder à entrega da declaração de cessação, uma vez que os dados relativos a essa cessação foram já transmitidos pelo Ministério da Justiça via web service à Administração Fiscal.

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à dissolução e na data desta ainda dedutíveis nos termos do art. 52.º do CIRC, podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, *se este não ultrapassar dois anos* (n.º 4 do art. 79.º do CIRC).

Porém, dado que, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 8.º do CIRC, no exercício em que ocorre a dissolução não existem dois períodos de tributação, os prejuízos nele verificados globalmente podem ser deduzidos nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 52.º do CIRC.

Generalizando, do enquadramento fiscal referido decorrem as seguintes *obrigações declarativas*:

1 – Dissolução e liquidação ocorrem no mesmo exercício

- Entrega da declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 5 do art. 118.º do CIRC), se dissolução e liquidação ocorrerem em datas diferentes, ainda que no mesmo exercício, obrigação esta dispensada face o disposto no n.º 7 do art. 118.º do CIRC, introduzido pelo Dec. Lei n.º 122/2009, de 21.05.
- Envio de uma única declaração de rendimentos (declaração mod. 22), a entregar até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (alteração introduzida pelo Dec. Lei n.º 292/2009, de 13.10), sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6 ambos do quadro 04.2.
- Este prazo aplica-se igualmente para a apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o respectivo prazo legal (n.º 3 do art. 112.º do CIRC).
- Envio da declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 121.º do CIRC) e elaboração do processo de documentação fiscal (art. 130.º do CIRC), no prazo previsto para a entrega da declaração do período de cessação bem como da referente ao exercício anterior no caso previsto no parágrafo precedente.

- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 118.º do CIRC), embora seja entendimento da DSIRC que tal não se torna necessário dado que os dados relativos à cessação foram objecto de registo na CRC (n.º 7 do art. 118.º do CIRC).

2 – Dissolução e liquidação ocorrem em exercícios diferentes

- Entrega da declaração de alterações (n.º 5 do art. 118.º do CIRC), com a particularidade da dispensa prevista no n.º 7 do art. 118.º do CIRC.
- Sem prejuízo da observância do disposto nas alíneas *a)* e *c)* do n.º 2 do art. 79.º do CIRC, deverá ser enviada uma única declaração de rendimentos referente ao exercício em que ocorreu a dissolução, abrangendo a totalidade do período de tributação, não devendo ser assinalado nenhum dos campos do quadro 04.2.
- Envio de uma declaração de rendimentos por cada exercício completo posterior ao da dissolução até àquele em que se verificar a liquidação, nos respectivos prazos legais (n.º 1 do art. 120.º do CIRC).
- No exercício do encerramento da liquidação *e desde que o período de liquidação não ultrapasse dois anos*, podem ser enviadas duas declarações de rendimentos, respeitando o prazo previsto no n.º 3 do art. 120.º do CIRC, sendo a primeira (obrigatória) referente ao período decorrido entre o início do exercício e a data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação), sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6, ambos do quadro 04.2, e respeitando a segunda (facultativa) a todo o período de liquidação (período compreendido entre a data da dissolução e a data do encerramento da liquidação), sinalizando o campo 2 do referido Q. 04.2 e indicando no campo 2 do quadro 01 o ano do encerramento da liquidação.

Nesta última declaração (período de liquidação), o imposto pago correspondente ao período entre a data da dissolução e o termo do exercício em que a mesma ocorreu bem como os pagamentos por conta e as autoliquidações efectuadas nos exercícios seguintes, deverão ser assumidos como pagamentos por conta a mencionar no campo 360/Q. 10.

Na eventualidade do *período de liquidação ultrapassar dois anos*, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea *b)* do n.º 2 do art. 79.º do CIRC, deixará de ter natureza provisória (n.º 3 do art. 79.º do CIRC), passando a ter natureza definitiva e, como tal, não pode ser enviada a declaração correspondente ao período de liquidação.

- Em relação a cada um dos exercícios deve ser enviada a declaração anual de informação contabilística e fiscal e elaborado o processo de documentação fiscal correspondente, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, sendo, em relação ao exercício do encerramento da liquidação, de respeitar o referido no ponto anterior.

No caso de ser enviada declaração correspondente ao período de liquidação (facultativa), a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve conter apenas os Anexos A ou B ou C.

- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 118.º do CIRC), embora seja entendimento da DSIRC que tal não se torna necessário dado que os dados relativos à cessação foram objecto de registo na CRC (n.º 7 do art. 118.º do CIRC).
- Tendo ocorrido a cessação da actividade, a parte dos pagamentos especiais por conta ainda não deduzida à colecta nos termos do n.º 1 do art. 93.º do CIRC, quando existir, e que, nos termos aí referidos, possa ser recuperada (pagamentos especiais por conta efectuados durante o terceiro exercício imediatamente anterior ao da cessação e seguintes), será reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe de serviço de finanças competente, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (n.º 2 do art. 93.º do CIRC).

Quanto à declaração anual de informação contabilística e fiscal cumpre referir ainda:

- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de inscrição de registo na CRC ocorrerem no mesmo ano/exercício, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual de informação contabilística e fiscal, devem reflectir também as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo a declaração ser considerada de cessação.

- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de registo na CRC ocorrerem em anos/exercícios diferentes:
 - Para o(s) ano(s)/exercício(s) anterior(es) ao referido registo, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual, devem reflectir as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo esta ser considerada de “NORMAL”;
 - Para o ano/exercício em que ocorreu o pedido de registo na CRC, aqueles anexos podem ser enviados sem qualquer valor, devendo a declaração ser considerada de “CESSAÇÃO” (campo 2 do Q. 06 da declaração anual).
- Os restantes anexos da declaração deverão deixar de ser enviados sempre que não sejam efectuadas as operações que aí deveriam ser mencionadas.

B. Tributação nos sócios

Na determinação do *resultado da liquidação*, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado (art. 80.º do CIRC).

Quanto ao *resultado da partilha*, englobado para efeitos de tributação dos sócios no exercício em que for posto à sua disposição, é dado pelo valor atribuído a cada um deles deduzido do valor de aquisição das respectivas partes sociais (n.º 1 do art. 81.º do CIRC), o qual (n.º 2 do art. 82.º do CIRC):

- *Se positivo*, é considerado como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização de capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável.
- *Se negativo*, é considerado como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução, chamando-se a atenção para o disposto no n.º 3 do art. 45.º do CIRC.

A partir de 01.01.2008, a menos-valia deverá ser considerada apenas pelo montante que exceder os prejuízos fiscais transmitidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades, sendo ainda afastada a sua dedutibilidade quando a sociedade liquidada esteja domiciliada num país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13.02, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 08.11).

No conceito de entradas *efectivamente verificadas* para a realização do capital pretende-se contemplar o valor correspondente às aplicações dos sócios no capital da sociedade, o que não inclui, logicamente, os eventuais acréscimos de capital em virtude de incorporação de reservas.

Exemplo:

Valor da partilha	15.000
Valor nominal	6.000
a) valor de aquisição	8.000
b) valor de aquisição	4.000
Na hipótese da alínea a), o ganho tributável será de:	$15.000 - 8.000 = 7.000$
sendo, considerado na sua totalidade rendimento de aplicação de capitais.	
Na hipótese da alínea b), o ganho tributável será de:	$15.000 - 4.000 = 11.000$
sendo:	$15.000 - 6.000 = 9.000$, rendimento de aplicação de capitais
	$6.000 - 4.000 = 2.000$, mais-valia

No caso da participante no capital da sociedade liquidada ser uma **pessoa colectiva**, verificando-se as condições previstas no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais será deduzida na sua totalidade para efeitos da determinação do lucro tributável da participante (eliminação da dupla tributação económica); não reunidas aquelas condições, ocorrerá a dupla tributação económica uma vez que o n.º 8 do art. 51.º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 55-A/2010, 31.12, com entrada em vigor em 01.01.2011.

A parte do resultado da partilha considerada como mais-valia ou menos-valia, concorrendo esta em apenas 50% para a determinação do lucro tributável em IRC (n.º 3 do art. 45.º do CIRC), segundo entendimento administrativo não está abrangida pelas disposições dos arts. 46.º a 48.º do CIRC, uma vez que o disposto no art. 81.º do CIRC não se limita a qualificar a natureza do ganho mas também a definir o respectivo regime tributário, pelo que no seu cálculo não há lugar à correcção monetária do custo de aquisição das partes sociais nem será aplicável o regime do reinvestimento previsto no art. 48.º do CIRC (Parecer n.º 103/96 do CEF, sancionado por Despacho do Director Geral dos Impostos de 12.03.97).

O mesmo se passará, em nossa opinião, no que se refere ao regime transitório das mais-valias e das menos-valias previsto no art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11, na medida em que este se refere à operação que lhes dá origem (*transmissão de partes sociais* cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do CIRC), não integrando como facto relevante a *extinção das partes sociais*.

No caso do participante no capital da sociedade liquidada ser uma **pessoa singular**, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, tipificada na alínea *i*) do n.º 2 do art. 5.º do CIRS é tributada por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 28%, prevista na alínea *c*) do n.º 1 do art. 71.º do CIRS, com opção pelo englobamento, caso em que será aplicável o disposto no art. 40.º-A do CIRS, chamando-se a atenção para o disposto no n.º 5 do art. 22.º do IRS e a retenção na fonte passa a ter a natureza de imposto por conta do imposto devido a final (n.º 7 do art. 71º do CIRS).

Por outro lado, a diferença considerada como mais-valia encontra-se tipificada na alínea *b*) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, sendo o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias referidas:

- *Se positivo*, tributado à taxa especial de 28%, sem prejuízo do seu englobamento por opção (n.ºs 4 e 8 do art. 72.º do CIRS), não sendo de aplicar, em nossa opinião, o disposto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS uma vez que apenas relacionado com as transmissões previstas na alínea *b*) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS e, neste caso, estamos perante uma extinção de partes sociais e não de uma transmissão;
- *Se negativo*, só pode ser reportado para os dois anos seguintes aos rendimentos da mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento (n.º 6 do art. 55.º do CIRS).

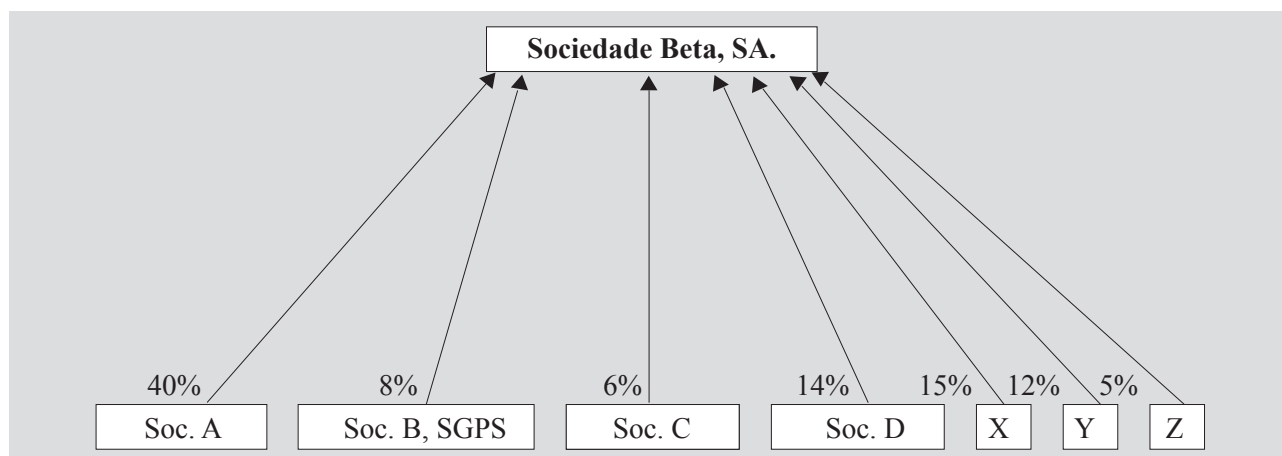
Sempre que seja exercida a opção pelo englobamento, chamando-se a atenção para o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 119.º do CIRS, fica o sujeito passivo, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do art. 71.º, no n.º 8 do art. 72.º e no n.º 7 do art. 81.º, todos do CIRS (n.º 5 do art. 22.º do CIRS), passando a retenção na fonte a ter a natureza de imposto por conta do imposto devido a final (n.º 7 do art. 71.º do CIRS).

Porém, sendo a titularidade das partes de capital anterior à entrada em vigor do Código do IRS, em nossa opinião, a mais-valia ou menos-valia apurada não estará abrangida pelas regras de incidência, face ao disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30.11.

Quanto a *retenções na fonte*, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, no momento do pagamento ou colocação à disposição (n.º 3 do art. 7.º do CIRS), é passível de uma retenção à taxa liberatória de 28%, conforme resulta da conjugação do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do art. 101.º com a alínea *c*) do n.º 1 do art. 71.º, ambos do CIRS, independentemente do tipo de sociedade liquidada e da natureza do sujeito passivo titular do rendimento, sendo certo que no caso deste ser um sujeito passivo de IRC abrangido pelo disposto no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, não obstante tal não resultar directamente da letra da lei mas sim, em nossa opinião, do seu espírito, lhe ser aplicável a dispensa de retenção prevista na alínea *c*) do n.º 1 do art. 97.º do mesmo Código, sendo, caso contrário, a taxa de retenção de 25% (n.º 4 do art. 94.º do CIRC).

Exemplo:

A sociedade Beta, SA, constituída em 1983, vai dissolver-se (2013), sendo a seguinte a composição do seu capital social:



O capital social da Sociedade Beta, SA no montante de 500.000 euros foi realizado do seguinte modo:

- Em numerário e em espécie (1983) 180.000
- Por incorporação de reservas 320.000
- Houve prémios de emissão de (1983) 120.000

Após a liquidação (2013), procedeu-se à partilha, tendo sido colocado à disposição dos sócios o valor de 800.000 euros.

Os dados respeitantes às participações de capital dos vários sócios para efeitos de tributação são os seguintes (valores em euros):

Sócios	Valor Nominal da Participação (1)	Custo de Aquisição (2)	Data de Aquisição (3)	Valor atribuído na Partilha (4)
Soc. A	200.000	100.000	1985	320.000
Soc. B, SGPS	40.000	40.000	1983	64.000
Soc. C	30.000	32.000	1987	48.000
Soc. D	70.000	140.000	2005	112.000
X	75.000	75.000	1983	120.000
Y	60.000	102.000	1997	96.000
Z	25.000	10.000	1985	40.000
	500.000			800.000

Sócios	Resultado da partilha (5) = (4) – (2)	Entradas para Realização do capital (6)	(7) = (4) – (6)	Natureza do Rendimento		
				Capitais	Mais-Valias	Menos-Valias
Soc. A	220.000	120.000	200.000	200.000(a)	20.000(d)	–
Soc.B, SGPS	24.000	24.000	40.000	24.000(b)	–	–
Soc. C	16.000	18.000	30.000	16.000(b)	–	–
Soc. D	(28.000)	42.000	–	–	–	28.000 (f)
X	45.000	45.000	75.000	45.000(c)	–	–
Y	(6.000)	36.000	–	–	–	6.000(g)
Z	30.000	15.000	25.000	25.000(c)	5.000(e)	–
		300.000				

a) Aplicável o regime previsto no n.º 1 do art. 51.º do CIRC, havendo dispensa de retenção na fonte, conforme alínea c) do n.º 1 do art. 97.º do CIRC.

- b) Rendimento de capitais tributado na sua totalidade na participante, sendo objecto de retenção na fonte à taxa de 25%, a qual tem a natureza de imposto por conta do imposto devido a final, dada a revogação do n.º 8 do art. 51.º do CIRC e do n.º 1 do art. 32.º do EBF pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12.
- c) Retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, com opção pelo englobamento sendo, neste caso, de aplicar o disposto no art. 40.º-A do CIRS e no n.º 7 do art. 71º do CIRS.
- d) Mais-valia tributável, não abrangida pelo regime fiscal previsto nos arts. 46.º a 48.º do CIRC nem pelo regime transitório do art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11.
- e) Mais-valia tributável, porque tipificada na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, abrangida pelo disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30.11 e, como tal, não sujeita a IRS.
- f) Menos-valia dedutível para efeitos fiscais em apenas 50% do seu montante face ao disposto no n.º 3 do art. 45.º do CIRC, dado as acções se encontrarem na titularidade do sujeito passivo durante, pelo menos, três anos à data da dissolução.
- g) Menos-valia dedutível, nas condições referidas no n.º 6 do art. 55.º, caso haja opção pelo englobamento.

Cumpre, porém, salientar que, relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo *regime da transparência fiscal*, nos termos do art. 6.º do CIRC, ao valor que for atribuído em virtude da partilha é abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime (n.º 4 do art. 81.º do CIRC).

Na realidade, os sócios daquelas sociedades já foram tributados nos exercícios em questão na sequência da imputação prevista no n.º 1 do art. 6.º do CIRC, independentemente do pagamento ou colocação à disposição dos lucros realizados.

Por último, de acordo com o disposto no art. 82.º do CIRC, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades é aplicável o disposto nos arts. 79.º a 81.º, com as necessárias adaptações, sendo entendimento administrativo a respectiva extensão às *Sociedades Irregulares*.

Na verdade, é inequívoca a intenção do legislador de abranger nas regras de incidência subjectiva em IRC (art. 2.º do CIRC) todas as sociedades comerciais afectadas formalmente e que não reúnam as condições de validade previstas na lei (art. 5.º do C.S.C.), não se mostrando relevante para o Direito Fiscal a circunstância de as sociedades serem ou não dotadas de personalidade jurídica, não se questionando a tributação das sociedades irregulares em IRC, excluindo-as, desde logo, do regime da transparência fiscal, porque sociedades com um objecto comercial, mas cujo processo constitutivo está incompleto ou viciado, não se admitindo a sua qualificação como sociedades civis mas tão somente a remissão para o regime destas, consagrado nos arts. 980.º a 1021.º do Código Civil.

Assim, o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas deverá ser tratado nos termos dos arts. 1010.º e seguintes do Código Civil, não obstante, do ponto de vista fiscal, embora não estejamos na presença de uma entidade dotada de personalidade jurídica, se considerem aplicáveis as disposições dos arts. 79.º a 81.º do CIRC.

Em consequência, após a liquidação da sociedade irregular deverá proceder-se à partilha dos valores a atribuir aos sócios, devendo esta obedecer ao regime previsto no art. 82.º do CIRC, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o art. 81.º do mesmo Código.

Sendo não residente o titular da participação na sociedade liquidada, haverá que distinguir se se trata de pessoa colectiva ou pessoa singular:

a) Pessoa Colectiva

O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 81.º do CIRC, seja considerado rendimento de capitais, não imputável a estabelecimento estável situado em território nacional, encontra-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, conforme disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 94.º do CIRC, dado o disposto no n.º 4 do art. 87.º do CIRC, com a redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31.12 e a remissão do n.º 5 daquele artigo.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea b) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, não se encontrando

abrangida pela isenção constante do art. 27.º do EBF, dado não resultar de transmissão onerosa, tal implica a obrigação de envio da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto na alínea *a*) do n.º 5 do art. 120.º do CIRC, sendo de 25% a taxa de tributação (n.º 4 do art. 87.º do CIRC), sinalizando o campo 4 do Q. 03.3 e indicando o NIF do representante legal, no campo 1 do Q. 05, nomeado nos termos do art. 126.º do CIRC, sendo esta designação meramente facultativa sempre que as entidades em causa, sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutro Estado Membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida na União Europeia (n.º 2 do art. 126.º do CIRC), caso da Noruega, Islândia e Liechtenstein, não sendo necessária a indicação do NIF do TOC.

b) Pessoa Singular

O valor atribuído aos associados em resultado de partilha que, nos termos do art. 81.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, considera-se obtido em território português, face ao previsto na alínea *g*) do n.º 1 do art. 18.º do CIRS, encontrando-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 28%, por força do disposto na alínea *c*) do n.º 1 do art. 71.º do CIRS.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea *i*) do n.º 1 do art. 18.º do CIRS, não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 27.º do EBF, dado não resultar de transmissão onerosa, implica a entrega da declaração de rendimentos mod. 3, sinalizando o campo 4 do Q. 06 e indicando o representante, nomeado com a particularidade do previsto no n.º 2 do art. 130.º do CIRS, e respectivo NIF (campo 5), sendo tributado à taxa de 28% (n.º 4 do art. 72.º do CIRS), não sendo de aplicar, em nossa opinião, o disposto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS.

A não nomeação de representante, quando obrigatória, constitui infracção punível nos termos do previsto no art. 124.º do RGIT.

Existindo Convenção sobre Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e o país de residência do sujeito passivo, uma vez que o direito das convenções se sobrepõe ao direito interno, haverá que enquadrar os rendimentos associados à liquidação de sociedades no âmbito da mesma.

Assim, no que se refere ao valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 81.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, resulta evidente (n.º 3 do art. 81.º do CIRC) ter sido preocupação do legislador a opção pela sua equiparação, em termos de tributação, aos lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos titulares, pelo que, no caso de CDT, haverá fixação de limites ao exercício do poder de tributação pelo Estado da fonte, caracterizada pela limitação do imposto na fonte, cumpridos os requisitos de fundo e de forma (art. 98.º do CIRC e art. 18.º do Dec. Lei n.º 42/91, de 22.01), não se pretendendo com tal prática servir os interesses financeiros do Estado da residência mas, antes pelo contrário, beneficiar o investidor, de forma a tornar possíveis incentivos ao investimento oferecido pelo Estado da fonte.

Não obstante, sendo o titular uma pessoa colectiva residente num Estado membro da União Europeia ou num Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, independentemente da existência ou não de CDT, chama-se a atenção para a isenção de IRC reunidas as condições previstas nos n.ºs 3 a 11 do art. 14.º do CIRC, com a particularidade do disposto no art. 95.º do CIRC.

Esta isenção é igualmente aplicável quando a participante é uma sociedade residente na Confederação Suíça nos termos e nas condições referidas no art. 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, sempre que reunidas as condições previstas nos n.ºs. 8 e 9 do art. 14.º do CIRC, chamando-se a atenção para o disposto no art. 95.º do CIRC.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, não nos parece ser de aplicar a disciplina relacionada com os ganhos associados à alienação de participações de capital, pelas razões já explicitadas, mas antes a prevista para a tributação de “Outros rendimentos” na CDT, pelo que, em relação a rendimentos desta natureza, será de aplicar o princípio da tributação exclusiva no Estado da residência, devendo o Estado da fonte abster-se de qualquer tributação.

Contabilisticamente, recomendamos a leitura atenta da obra “A Contabilidade das Sociedades” – Prof. Gonçalves da Silva e Dr. Esteves Pereira, lembrando as exigências decorrentes do disposto no art. 149.º do CSC e no art. 79.º do CIRC, sendo certo que, finda a liquidação (realização de activos e satisfação de passivos), o Balanço de Liquidação terá, em princípio, como componentes:

No activo: – Caixa e/ou Depósitos à Ordem

No passivo: – Nada

Na Sit. Líquida: – Capital

– Reservas

– Resultados

devendo seguir-se a operação de partilha pelos sócios.

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2013

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO</td> </tr> <tr> <td style="width: 60%;"> 1 De ____/____/____ a ____/____/____ </td> <td style="width: 40%;"> 2 </td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL</td> </tr> <tr> <td style="width: 60%;"> SERVIÇO DE FINANÇAS </td> <td style="width: 40%;"> 1 CÓDIGO </td> </tr> </table>	01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO		1 De ____/____/____ a ____/____/____	2	02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL		SERVIÇO DE FINANÇAS	1 CÓDIGO	 IR C MODELO 22
01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO										
1 De ____/____/____ a ____/____/____	2									
02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL										
SERVIÇO DE FINANÇAS	1 CÓDIGO									

03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO	
1 DESIGNAÇÃO 	2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 2

3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO			
Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 	Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 	Não residente com estabelecimento estável 	Não residente sem estabelecimento estável

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS					
Geral 	Isenção definitiva 	Isenção temporária 	Redução de taxa 	Simplificado 	Transparência fiscal
Grupos de sociedades 	NIF da sociedade dominante 9	Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º, n.º 1? (Art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de abril) Sim	Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 87.º, n.º 7? Sim		

04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO	
1 TIPO DE DECLARAÇÃO	
1.ª Declaração do período Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2) Declaração de substituição (art.º 120.º, n.ºs 8 e 9) Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal	Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3) Data

2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS	3 ANEXOS
Declaração do Grupo Declaração do período de liquidação Declaração do período de cessação Antes da alteração Após a alteração Data da cessação Ano Mês Dia 6 Declaração do período do início de tributação Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável) Ano Mês Dia 8	1 Anexo A (Derrama) 2 Anexo B (Regime simplificado)

 3 Anexo C (Regiões Autónomas)

 4 Anexo D (Benefícios Fiscais)

ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

MUITO IMPORTANTE

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
A ACRESCER	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	•	• ,
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	•	• ,
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	•	• ,
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	•	• ,
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	•	• ,
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	•	• ,
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	•	• ,
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	•	• ,
	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	•	• ,
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	•	• ,
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	•	• ,
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	•	• ,
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	•	• ,
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	•	• ,
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	•	• ,
	Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	•	• ,
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	•	• ,
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	718	•	• ,
	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	719	•	• ,
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	•	• ,
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	•	• ,
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	•	• ,
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	•	• ,
	IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	724	•	• ,
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	725	•	• ,
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	•	• ,
	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	•	• ,
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	•	• ,
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	•	• ,
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	•	• ,
	Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	731	•	• ,
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	732	•	• ,
	Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	733	•	• ,
	Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	734	•	• ,
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	735	•	• ,
	Contribuição sobre o setor bancário [art.º 45.º, n.º 1, al. o)]	780	•	• ,
	Menos-valias contabilísticas	736	•	• ,
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	•	• ,
	Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	•	• ,
	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	•	• ,

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCER (cont.)	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)	740	.	.
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.ºs 6 e 7)	741	.	.
	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro]	742	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	.	.
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	.	.
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	.	.
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	.
		752	.	.
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do D.R. 25/2009, de 14/9]	754	.	.
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: réditos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	.	.
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	.	.
	Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3)	762	.	.
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais (art.º 35.º, n.º 4)	763	.	.
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)	764	.	.
	Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	.	.
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	766	.	.
	Mais-valias contabilísticas	767	.	.
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	.	.
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	.	.
	Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)	771	.	.
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	.	.
	Benefícios Fiscais	774	.	.
		775	.	.
	SOMA (campos 754 a 775)	776	.	.
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)	777	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778	.	.

08 REGIMES DE TAXA								
08.1 REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA						ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 56.º do EBF)						242	20%	
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)						245	10% / 15%	
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16 de dezembro)						248	20%	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)						260	3 %	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)						265	4 %	
						247		
08.2 REGIME GERAL						ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 99 / A, de 20 de janeiro)						246	17,5%	
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 20 de fevereiro)						249	25%	
Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável [art.º 87.º, n.º 4, alínea f)]						262	15%	
Mais-valias imobiliárias / Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)						263	25%	
Mais-valias mobiliárias obtidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)						266	25%	
Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável						264		

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL								
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime Simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	• ,	312	• ,	323	• ,		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	• ,	313	• ,	324	• ,	400	• ,

Regime Especial dos Grupos de Sociedades

Soma algébrica dos Resultados Fiscais

380 • ,

Lucros distribuídos (art. 70.º, n.º 2)

381 • ,

Valor Líquido

382 • ,

Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime

396 • ,

NIF

 | | | | | | | | | | | | | | | |

Prejuízos fiscais dedutíveis	303	• ,	314	• ,	325	• ,	401	• ,
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 75.º, n.º 1)	383	• ,	386	• ,	389	• ,	392	• ,
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, al. c)]	384	• ,	387	• ,	390	• ,	393	• ,
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 52.º, n.º 8)	385	• ,	388	• ,	391	• ,	394	• ,
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	• ,	320	• ,	331	• ,	407	• ,
Benefícios fiscais	310	• ,	321	• ,	332	• ,	408	• ,
4. MATÉRIA COLETÁVEL: (2 - 3)	311	• ,	322	• ,	333	• ,	409	• ,

Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:

Total do valor utilizado no período (397-A + 397-B) 397 • ,

Valor utilizado no período [art.º 15.º, n.º 1 al. c)] 397-A • ,

Valor utilizado no período (art.º 75.º, n.ºs 1 e 3) 397-B • ,

MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409) 346 • ,

NIF

 | | | | | | | | | | | | | | | |

NIF

 | | | | | | | | | | | | | | | |

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A	.	.
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B	.	.
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa 348 %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)		351	.
Dupla tributação internacional (art.º 91.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)		357	.
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0		358	.
Resultado da liquidação (art.º 92.º)		371	.
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0		361	.
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0		362	.
IRC de períodos anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama	364	.	.
Derrama estadual (art.º 87.º - A)	373	.	.
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º - A)	374	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0		367	.
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] < 0		368	.
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	366-A	.	.
Juros compensatórios declarados por outros motivos	366-B	.	.
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de rendimentos do período	410	.	.
Volume de negócios do período	411	.	.
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3)	420	.	.
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)	421	.	.
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)	414	.	.
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	415	.	.
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)	417	.	.
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 88.º, n.º 13, al. a)]	422	.	.
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	424	.	.
Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º	416	.	.
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11)	418	Ano	Mês
Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)	423	Sim ?	☐
12		RETENÇÕES NA FONTE	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	1	RETENÇÃO NA FONTE	
		2	.



**INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22**
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Indicações Gerais:

1. As presentes instruções DEVEM SER RIGOROSAMENTE OBSERVADAS, por forma a eliminar deficiências de preenchimento que, frequentemente, originam **erros centrais e liquidações erradas**.
2. A declaração modelo 22 deve ser apresentada pelos seguintes sujeitos passivos:
 - entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
 - entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
 - entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.
3. Nos termos dos n.ºs 6 e 8 do artigo 117.º do Código do IRC (CIRC), **apenas** estão dispensadas da apresentação da declaração modelo 22:
 - As entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma;
 - As entidades não residentes que apenas auferam, em território português, rendimentos isentos.
4. Conforme previsto na Portaria n.º 1339/2005, de 30 de dezembro, a declaração é obrigatoriamente entregue por transmissão eletrónica de dados (internet).
5. A declaração é enviada, **anualmente**, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil e para os sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, conforme n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CIRC.
6. Relativamente às entidades não residentes em território português e que aqui obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a obrigatoriedade de entrega da declaração modelo 22 só ocorre nos casos em que não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo, devendo então observar-se os prazos previstos no n.º 5 do artigo 120.º do CIRC.
7. Os sujeitos passivos com período de tributação diferente do ano civil e as sociedades dominantes enquadradas no regime especial de tributação de grupos de sociedades



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

quando procedam ao envio da declaração do grupo, devem indicar o tipo de declaração que vão submeter no quadro de pré-preenchimento prévio à submissão da declaração.

8. Para que a declaração seja corretamente rececionada (certa centralmente) deve:
 - Preencher a declaração diretamente no Portal (on-line) ou abrir o ficheiro previamente formatado (off-line);
 - Validar a informação e corrigir os erros detetados (validações locais);
 - Submeter a declaração;
 - Consultar, a partir do dia seguinte, a situação definitiva da declaração. Se em consequência da verificação da coerência com as bases de dados centrais forem detetados erros, deve a mesma ser corrigida (validações centrais).
9. Sobre os procedimentos a adotar para correção dos erros centrais, dispõe de ajuda no Portal das Finanças em: **apoio ao contribuinte** → **manuals** → **manual de correção de erros centrais**.
10. A declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob a condição de correção de eventuais erros no prazo de 30 dias, findo o qual, sem que os mesmos se mostrem corrigidos, a declaração é considerada como **não apresentada**, conforme n.º 5 da Portaria n.º 1339/2005, de 30 de dezembro.
11. Antes da verificação de coerência com as bases de dados centrais, a declaração encontra-se numa situação de receção provisória, em conformidade com as regras de envio constantes do n.º 4 da referida portaria. Assim, só após esta validação central e ficando a declaração na situação de certa, é possível proceder à sua substituição.
12. Se a declaração se encontrar com erros centrais, deve a mesma ser corrigida através do sistema de submissão de declarações eletrónicas, **não devendo** proceder ao envio de uma nova declaração para corrigir os erros. Caso a declaração seja corrigida com sucesso, considera-se apresentada na data em que foi submetida pela primeira vez.
13. O **comprovativo da entrega** obtém-se diretamente no Portal das Finanças, através da impressão da declaração na opção obter → comprovativos → IRC.
14. Os sujeitos passivos devem manter atualizada a morada e restantes elementos do cadastro, designadamente o NIB utilizado para efeitos de reembolsos, devendo proceder às necessárias alterações, sendo caso disso, através da apresentação da respetiva declaração de alterações ou pela forma prevista no artigo 119.º do CIRC.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

01

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO

- O período de tributação a indicar, em termos gerais, **coincide com o ano civil**, devendo ser inscrito no formato ano-mês-dia.
- O período de tributação pode ser **inferior a um ano** nas situações previstas no n.º 4 do artigo 8.º do CIRC, devendo em qualquer destes casos ser assinalado, em simultâneo, o campo respetivo no quadro 04.2 - campos 3, 4, 7 ou 8.
- Pode ainda ser **superior a um ano**, relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que terá a duração correspondente à desta, desde que não ultrapasse 2 anos (n.º 8 do artigo 8.º e n.º 1 do artigo 79.º do CIRC), devendo preencher-se este campo segundo o período a que respeitam os rendimentos, sendo igualmente assinalado o quadro 04.2 - campo 2.
- Quando se trate de declaração apresentada por **entidades não residentes sem estabelecimento estável** que obtenham rendimentos prediais e os ganhos mencionados na alínea b) do n.º 3 e nos n.ºs 3) e 8) da alínea c) do artigo 4.º do CIRC, o período de tributação a indicar corresponde ao ano civil completo, exceto nos casos em que tenha ocorrido cessação de atividade.
- Nas situações previstas na parte final da alínea a) e nas alíneas b) e c) do n.º 5 do artigo 120.º do CIRC, o período de tributação a inscrever será de 01/01 até à data da transmissão onerosa do imóvel ou da aquisição do incremento patrimonial, devendo esta data ser também inscrita no quadro 04.2 – campo 8.
- Os sujeitos passivos de IRC que, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, tenham adotado ou estejam autorizados a adotar um período de tributação diferente do ano civil, devem inscrever no campo 2 o ano correspondente ao primeiro dia do período de tributação.
- Uma declaração de substituição **não pode alterar** o período de tributação constante de uma declaração certa centralmente.

02

ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL

- O campo 1 do quadro 02 é preenchido automaticamente pelo sistema, de acordo com o código do Serviço de Finanças da área da sede do sujeito passivo constante no cadastro.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

03

IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

3

TIPO DE SUJEITO PASSIVO

- Os campos relativos à designação e tipo de sujeito passivo são preenchidos automaticamente pelo sistema, segundo a informação constante no cadastro.
- Caso os campos não se encontrem preenchidos:
 - ✓ As sociedades por quotas e unipessoais por quotas, sociedades anónimas, cooperativas, sociedades irregulares e outras sociedades bem como os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico devem assinalar o campo 1 – residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola.
 - ✓ As associações ou fundações e outras pessoas coletivas de direito público devem assinalar o campo 2 – residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola.
- No caso de o pré-preenchimento não se encontrar correto, o sujeito passivo deve proceder à correção ou atualização da informação, através da apresentação de uma declaração de alterações, nos termos do n.º 5 do artigo 118.º do CIRCI. Após esta alteração, corrige e submete a declaração modelo 22 que entretanto se encontrava em erro.

4

REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Campo 1 - Regime geral

- As entidades residentes que exercem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão, em regra, abrangidas pelo regime geral - campo 1, com exceção das suscetíveis de usufruírem de uma das taxas reduzidas indicadas no quadro 08.1, as quais devem assinalar o campo 5 - redução de taxa.
- As entidades não residentes com estabelecimento estável estão também, em regra, abrangidas pelo regime geral - campo 1, com exceção das suscetíveis de usufruírem de uma das taxas reduzidas indicadas no quadro 08.1, as quais devem assinalar o campo 5 - redução de taxa.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- As taxas específicas das Regiões Autónomas previstas no Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro e no Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, **não constituem regimes de redução de taxa**, pelo que os sujeitos passivos que obtenham rendimentos imputáveis àquelas circunscrições devem também assinalar o campo 1 - regime geral, com exceção das suscetíveis de usufruírem de uma das taxas reduzidas indicadas no quadro 08.1, as quais devem assinalar o campo 5 - redução de taxa.
- Os residentes que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como os não residentes sem estabelecimento estável, ainda que abrangidos por taxas específicas, assinalam também o campo 1 - regime geral, apesar de o apuramento da coleta ser efetuado nos campos 348 e 349 do quadro 10.

Campos 3 e 4 - Regime de isenção

- O regime de **isenção definitiva** só pode ser assinalado pelos sujeitos passivos que dela beneficiem e que são, designadamente, os identificados no quadro 031 do anexo D.
- Do mesmo modo, o **regime de isenção temporária** também só pode ser assinalado pelos sujeitos passivos que beneficiem de um regime de isenção com carácter temporário, nomeadamente, os referidos no quadro 032 do anexo D.

Campo 5 - Regime de redução de taxa

- Devem assinalar este campo todos os sujeitos passivos abrangidos por uma das situações previstas no quadro 08.1.

Campo 6 - Regime simplificado

- O regime simplificado foi revogado pelo artigo 92.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento do Estado para 2010) pelo que o campo 6 deste quadro só se aplica a períodos de tributação anteriores a 2011.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campos 1 e 7 - Regime de transparência fiscal

- Tratando-se de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, são assinalados em simultâneo, os campos 1 e 7 – regime geral e transparência fiscal.

Campos 1 e 8 - Regime especial de tributação de grupos de sociedades

- Os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de tributação de grupos de sociedades devem assinalar em simultâneo os campos 1 e 8 – regime geral e grupos de sociedades, indicando, no campo 9, o NIF da sociedade dominante.

Campo 10 - Opção pela taxa do artigo 87.º, n.º 1

- A possibilidade de opção pela aplicação da taxa do regime geral do IRC **não tem aplicação ao período de 2011** e seguintes.

Campo 11 - Aplicação do artigo 87.º, n.º 7 do CIRC (apenas para períodos de 2009 a 2011)

- Face ao disposto no n.º 7 do artigo 87.º do CIRC, revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, a taxa referida no primeiro escalão da tabela prevista no n.º 1 não é aplicável, no período de tributação respetivo, sujeitando-se a totalidade da matéria coletável à taxa de **25 %** quando:
 - a) Em consequência de operação de cisão ou outra operação de reorganização ou reestruturação empresarial efetuada depois de 31 de dezembro de 2008, uma ou mais sociedades envolvidas venham a determinar matéria coletável não superior a € 12.500,00;
 - b) O capital de uma entidade seja realizado, no todo ou em parte, através da transmissão dos elementos patrimoniais, incluindo ativos intangíveis, afetos ao período de uma atividade empresarial ou profissional por uma pessoa singular e a actividade exercida por aquela seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual.
- Os sujeitos passivos que se encontrem nestas condições devem assinalar o campo 11 deste quadro.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- O cálculo do imposto é efetuado apenas no campo 347-B do quadro 10 (taxa de IRC = 25%).

04	CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO
----	-------------------------------

1	TIPO DE DECLARAÇÃO
---	--------------------

Neste quadro é sempre indicado se se trata de primeira declaração do período - campo 1 ou de declaração de substituição - campos 2, 3, 4, 5 ou 6.

Campo 1 - 1.^a Declaração do período

- Só pode existir uma primeira declaração para cada período de tributação, exceto no ano em que, nos termos do artigo 8.º do CIRC, seja adotado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais. Neste caso, há uma primeira declaração relativa ao período que decorre entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período de tributação. E há também uma primeira declaração referente ao novo período de tributação.

Declarações de substituição

- As declarações de substituição devem ser integralmente preenchidas, sendo possível apurar o diferencial de imposto a pagar e gerar a consequente referência de pagamento através da Internet, logo após a submissão.
- Todas as declarações modelo 22 de substituição que não reúnam os requisitos previstos no artigo 122.º do CIRC são marcadas como “declaração não liquidável”, isto é, não produzem efeitos, podendo o sujeito passivo reclamar da autoliquidação que pretende corrigir, nos termos e condições referidos no artigo 137.º do CIRC.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 2 - Declaração de substituição – artigo 122.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC

- Nos termos do n.º 1 do artigo 122.º do CIRC, quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, deve ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido.
- Porém, nos termos do n.º 2 desta mesma disposição legal, é estipulado o prazo de um ano para a apresentação de declarações modelo 22 de substituição para correção da autoliquidação da qual tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo.
- Este campo é também utilizado para as declarações de substituição submetidas dentro dos prazos legais de entrega, referidos no artigo 120.º do CIRC.

Campo 3 - Declaração de substituição – artigo 64.º, n.º 4 do CIRC

- Este campo é assinalado quando se trate de declaração de substituição apresentada nos termos do n.º 4 do artigo 64.º do CIRC, ou seja, quando o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período a que respeita a transmissão.
- Neste caso, a apresentação da declaração é efetuada durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.
- As declarações de substituição apresentadas por força desta disposição legal só produzem efeitos se a alteração efetuada pelo sujeito passivo, comparativamente à declaração anterior (certa e liquidada), consistir exclusivamente na correção prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC (campo 745 do quadro 07 - ajustamento positivo), **não devendo ser utilizadas para a introdução de quaisquer outras correções à autoliquidação.**
- Caso esta declaração seja submetida fora de prazo legal, deve ser assinalado o campo 5 e não este campo.

Campo 4 - Declaração de substituição – artigo 120.º, n.ºs 8 e 9 do CIRC

- O campo 4 deste quadro é assinalado quando se trate de declaração de substituição apresentada nos termos do n.º 8 ou 9 do artigo 120.º do CIRC. Neste caso, o prazo para a



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

apresentação da declaração é de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou. Esta data deve ser indicada no campo 418 do quadro 11.

- Sobre este campo, ver as instruções do campo 417 do quadro 11.

Campo 5 - Declaração de substituição – artigo 64.º, n.º 4 do CIRC, submetida fora do prazo legal

- Se a declaração a apresentar nos termos do n.º 4 do artigo 64.º do CIRC for submetida fora do prazo referido nesta disposição legal, deve ser assinalado este campo.

Campo 6 - Declaração de substituição – artigo 122.º, n.º 3 do CIRC

- Com a publicação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2009) foi aditado o n.º 3 ao artigo 122.º do CIRC.
- Esta disposição permite que o prazo de um ano referido no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC seja, em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, contado a partir da data em que o declarante tome conhecimento dessa mesma decisão ou sentença, sendo aquela indicada neste campo da declaração.
- Estão nestas condições, nomeadamente, as situações de concessão de benefício fiscal por ato ou contrato quando este seja concluído após o decurso do prazo normal de entrega de declaração de substituição do período em causa ou os casos de dedução de prejuízos dependente de autorização ministerial (vd. n.º 9 do artigo 52.º e artigo 75.º, ambos do CIRC), quando esta seja proferida fora do prazo referido.
- Assim, para efeitos do alargamento do prazo de entrega de declarações de substituição das quais resultem correções a favor do sujeito passivo, não são tidos em conta quaisquer factos supervenientes mas apenas aqueles que se consubstanciam numa decisão administrativa ou sentença judicial que não foi possível ao sujeito passivo conhecer no decurso do prazo geral previsto no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC.
- Assim, o alargamento do prazo de entrega de declarações de substituição das quais resultem correções a favor do sujeito passivo, nos termos daquele n.º 3, visa abranger aquelas situações em que, **única e exclusivamente**, por responsabilidade das entidades emittentes da decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo para o sujeito



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

passivo entregar a declaração de substituição nos termos do n.º 2 do artigo 122.º fique limitado ou expire. Ou seja, não se aplica, por exemplo, no caso de o pedido de emissão da declaração comprovativa do SIFIDE ter sido efectuado após a apresentação da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

- Face à especificidade que envolve este tipo de declarações, as mesmas são alvo de análise por parte dos serviços da AT.
- Apenas produzem efeitos aquelas declarações que reúnam as condições referidas no n.º 3 do artigo 122.º do CIRC e com as consequências referidas no n.º 4 deste mesmo artigo, quando seja aplicável.

2	DECLARAÇÕES ESPECIAIS
---	------------------------------

- Os campos relativos a declarações especiais são de preenchimento obrigatório somente nas situações aí previstas: declaração do grupo, declaração do período de liquidação, declaração do período de cessação, declaração com período especial de tributação ou declaração do período do início de tributação.

Campo 1 – Declaração do grupo

- Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao **lucro tributável do grupo** apurado nos termos do artigo 70.º do CIRC, devendo assinalar este campo.
- Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve também apresentar a sua declaração periódica de rendimentos onde seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável. Nestas declarações individuais não é assinalado este campo.

Campo 2 – Declaração do período de liquidação

- No período em que ocorre o encerramento da liquidação, desde que o período de liquidação não ultrapasse dois anos, podem ser entregues duas declarações de rendimentos, sendo a



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

primeira, **obrigatória** e referente ao início do período até à data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação) e uma **facultativa** (declaração do período de liquidação), respeitante a todo o período de liquidação, isto é, desde a data da dissolução até à data da cessação, conforme previsto no artigo 79.º do CIRC.

- A declaração relativa ao período de liquidação tem por objetivo corrigir o lucro tributável declarado durante este período o qual tem natureza provisória.

Campo 3 – Declaração do período de cessação

- Ainda que ocorra dissolução da sociedade, sem prejuízo da observância do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 79.º do CIRC, a declaração a apresentar deve reportar-se a todo o período de tributação, não devendo ser assinalado nenhum dos campos deste quadro.
- Ocorrendo **cessação de atividade**, nos termos do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, deve ser assinalado este campo, indicando-se simultaneamente a respetiva data no campo 6. Neste caso, a declaração de rendimentos deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, nos termos do n.º 3 do artigo 120.º do mesmo Código.
- Ocorrendo a dissolução e liquidação no mesmo período, é apresentada apenas uma declaração (do período de cessação), sem prejuízo de a determinação do lucro tributável do período anterior à dissolução dever ser autonomizada da determinação do lucro tributável correspondente ao período de liquidação, juntando esta demonstração ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC.
- A cessação de atividade para efeitos de IRC ocorre nas situações referidas no n.º 5 do artigo 8.º do CIRC. Em consequência, este campo **não pode ser assinalado** no caso de o sujeito passivo ter declarado a cessação de atividade apenas para efeitos de IVA.

Campos 4 e 5 – Declaração com período especial de tributação (antes da alteração e após a alteração)

- Estes campos são assinalados sempre que o período de tributação não coincida com o ano civil, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º do CIRC.
- No ano em que seja adotado um novo período anual de tributação, há lugar ao envio de duas declarações, uma relativa ao período da tributação (inferior a um ano) que decorre



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

entre 1 de janeiro e o último dia desse período e outra relativa ao novo período de tributação.

- O campo 4 – antes da alteração é assinalado no caso de períodos de tributação inferiores a doze meses.
- Na declaração correspondente ao período referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do CIRC deve-se assinalar o campo 4 – antes da alteração e nas declarações dos períodos seguintes, de acordo com o período de tributação adotado, é assinalado sempre o campo 5 – após a alteração.
- Tratando-se de declaração relativa a sujeito passivo que tenha declarado início de atividade e tenha adotado, logo no momento do início de atividade, um período de tributação diferente do ano civil, **são assinalados em simultâneo** os campos 4 – antes da alteração e 7 – declaração do período do início de tributação, caso o período de tributação seja inferior a doze meses ou os campos 5 – após a alteração e 7 – declaração do período do início de tributação, caso o período de tributação tenha a duração de um ano completo.
- No caso de declaração relativa a sujeito passivo que tenha adotado ou esteja autorizado a praticar um período de tributação diferente do ano civil e que pretenda enviar uma declaração relativa ao período de cessação, por ter cessado a atividade para efeitos de IRC, **são assinalados em simultâneo** o campo 4 – antes da alteração (por se tratar de um período inferior a doze meses), o campo 3 – declaração do período de cessação e o campo 6 – data da cessação.

Campo 7 – Declaração do período do início de tributação

- Este campo é assinalado quando se trate da primeira declaração apresentada pelo sujeito passivo após o início de atividade.
- A data do início de tributação tem que ser **igual** à data constante do cadastro.

Campo 8 – Data da transmissão

- As entidades não residentes sem estabelecimento estável, quando estejam obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos no prazo de 30 dias previsto nas alíneas b) e c) do n.º 5 do artigo 120.º do CIRC, devem indicar, neste campo, a data da transmissão



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

onerosa do imóvel ou a data da aquisição do incremento patrimonial, devendo esta coincidir com a data do final do período de tributação indicada no quadro 01 – campo 1.

05

IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO TOC

- É obrigatória a indicação do número de identificação fiscal do representante legal.
- Os administradores de uma sociedade, sendo os respetivos representantes legais, devem, ainda que se tratem de pessoas não residentes em Portugal e que aqui não obtenham rendimentos, possuir número de identificação fiscal, por força do disposto no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de novembro.
- Todos os sujeitos passivos são obrigados a enviar a declaração de rendimentos através da opção TOC, com exceção das entidades que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quando não estejam obrigadas a possuir contabilidade regularmente organizada, e das entidades não residentes sem estabelecimento estável.

07

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

- Este quadro, **a preencher somente** pelas entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como pelas entidades não residentes com estabelecimento estável, destina-se ao apuramento do lucro tributável que corresponde ao resultado líquido do período, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração de informação empresarial simplificada – IES, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.
- Este quadro não deve ser preenchido no caso de declaração do grupo.
- Mesmo que não existam correções para efeitos fiscais, deve ser sempre preenchido o campo 701.
- Se o resultado líquido do período for nulo, o campo 701 é preenchido com o valor zero.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- O valor indicado no campo 701 deste quadro tem que coincidir com o indicado nos campos respetivos dos anexos A, B ou C da IES, para as entidades obrigadas à sua apresentação.
- Os benefícios fiscais a que se refere o campo 774 deste quadro são todos os que operam por dedução ao rendimento, nomeadamente os relativos à criação de emprego e ao mecenato, sendo obrigatória a sua discriminação no quadro 04 do anexo D.
- Tratando-se de sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente, efetuando-se a respetiva discriminação por regimes de tributação no quadro 09, nos campos 301, 312 ou 323, no caso de prejuízo fiscal, ou nos campos 302, 313 ou 324, havendo lucro tributável.
- As linhas em branco podem ser utilizadas para evidenciar outras correções para além das expressamente previstas no impresso. Neste caso, o sujeito passivo deve juntar uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRCI.
- As instruções de preenchimento relativas a cada um dos campos deste quadro podem ser consultadas no respetivo manual, disponível no Portal das Finanças, em Apoio ao Contribuinte → Manuais.

08

REGIMES DE TAXA

- Este quadro deve ser preenchido exclusivamente por sujeitos passivos com rendimentos sujeitos a redução de taxa (campo 5 do quadro 03.4) ou quando existam rendimentos que, embora enquadrados no regime geral, estejam numa das situações referidas no quadro 08.2.

08.1

REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA

Campo 242 – Estabelecimentos de ensino particular (artigo 56.º do EBF)

- Os rendimentos dos estabelecimentos de ensino particular integrados no sistema educativo ficam sujeitos a tributação em IRC à taxa de **20 %**, salvo se beneficiarem de taxa inferior.
Esta isenção temporária foi revogada pelo Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

64-B/2011, de 30 de dezembro) pelo que este campo só deve ser preenchido para os períodos de tributação de 2011 e anteriores.

Campo 245 – Benefícios relativos à interioridade (artigo 43.º do EBF)

- As empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, beneficiam de uma taxa reduzida em IRC, de **15%**, caso a atividade principal destas mesmas entidades se situe nas áreas beneficiárias. No caso de instalação de novas entidades, cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa é reduzida a **10%** durante os primeiros cinco períodos de atividade. **Estas reduções de taxa foram revogadas pelo Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011 – 30/12) pelo que este campo só deve ser preenchido para os períodos de tributação de 2011 e anteriores.**
- A revogação do artigo 43.º do EBF não se aplica a uma empresa constituída, nos últimos quatro períodos de tributação, numa das áreas beneficiárias, a qual pode assim continuar a beneficiar da aplicação de uma taxa reduzida de 10% em sede de IRC até ao término dos cinco períodos de atividade expressamente mencionados na alínea b) do n.º 1 do mesmo normativo.
- Nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de março, considera-se que a atividade principal está situada nas zonas beneficiárias quando os sujeitos passivos tenham a sua sede ou direção efetiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respetiva massa salarial.
- As áreas beneficiárias foram aprovadas pela Portaria n.º 1117/2009, de 30 de setembro.
- Os sujeitos passivos que utilizarem estas taxas são obrigados a preencher o quadro 09 do anexo D.

Campo 248 – Estatuto Fiscal Cooperativo (artigo 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16 de dezembro)

- A taxa de IRC aplicável ao resultado tributável das cooperativas é de **20%**, com exceção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de atividades alheias aos fins cooperativos, aos quais é aplicável a taxa geral prevista no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC. **Esta redução de taxa foi revogada pelo Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-**



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

B/2011, de 30/12), pelo que este campo só deve ser preenchido para os períodos de tributação de 2011 e anteriores.

Atualmente o regime fiscal das cooperativas consta do artigo 66.º-A do EBF.

Campo 260 – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (artigo 35.º do EBF)

- Os rendimentos das entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira, a partir de 1 de janeiro de 2003 e até 31 de dezembro de 2006, para o exercício de atividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços não excluídos do regime especial aplicável a estas entidades, que observassem os respetivos condicionalismos previstos no n.º 1 do artigo 33.º do EBF, foram tributados em IRC, nos períodos de 2007 a 2011, à taxa de 3%. **Esta redução de taxa foi revogada pelo Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) pelo que este campo só deve ser preenchido para os períodos de tributação de 2011 e anteriores aplicáveis.**
- Os sujeitos passivos abrangidos por este benefício fiscal estão obrigados a preencher o quadro 06 do anexo D.

Campo 265 – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (artigo 36.º do EBF)

- Os rendimentos das entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira, a partir de 1 de janeiro de 2007 e até 31 de dezembro de 2013, para o exercício de atividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços não excluídos do regime especial aplicável a estas entidades, que observem os respetivos condicionalismos previstos no n.º 1 do artigo 33.º do EBF, são tributados em IRC, nos períodos de 2010 a 2012, à taxa de 4%.
- Este regime aplica-se, igualmente, a partir do período de tributação de 2012, a todas as entidades licenciadas antes de 1 de Janeiro de 2007 e que beneficiavam dos anteriores regimes previstos nos artigos 33.º e 35.º do EBF.
- Os sujeitos passivos abrangidos por este benefício fiscal estão obrigados a preencher o quadro 06 do anexo D.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

08.2 REGIME GERAL

Campos 246 e 249 – Regiões Autónomas (Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro e Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação do Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro)

- Os rendimentos **imputáveis às Regiões Autónomas**, de acordo com os regimes previstos no Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro e no Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, são considerados rendimentos do regime geral.
- Quando existam rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas, os sujeitos passivos estão obrigados a enviar o **anexo C** da declaração modelo 22, **exceto se a matéria coletável do período for nula**.
- As taxas regionais são aplicáveis aos sujeitos passivos do IRC que:
 - ✓ tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável numa região autónoma;
 - ✓ tenham sede ou direção efetiva noutra circunscrição e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria na região;
 - ✓ tenham sede ou direção efetiva fora do território nacional e possuam estabelecimento estável numa região autónoma.
- As taxas regionais aplicáveis ao período de 2012 são as seguintes:
 - **Região Autónoma dos Açores** (aplicação do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro) - Taxa de **17,5%**.
Não podem aplicar estas taxas as empresas que exerçam atividades financeiras, bem como do tipo 'serviço intragrupo' (centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição) e as entidades enquadradas no regime especial de tributação de grupos de sociedades, as quais são tributadas à taxa geral em vigor para a circunscrição fiscal do continente.
 - **Região Autónoma da Madeira** (aplicação do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação conferida pelo Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro) – Taxa de **25%**.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 262 – Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável

- A taxa do IRC que incide sobre os rendimentos prediais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português é **15%**.

Campo 263 – Mais-valias imobiliárias/incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável (artigo 87.º, n.º 4)

- A taxa do IRC que incide sobre os ganhos resultantes da transmissão onerosa de bens ou direitos imobiliários e mobiliários, bem como a incidente sobre os incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português é **25%**.

Campo 264 – Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável

- Este campo é utilizado no caso de declarações relativas a rendimentos não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.

Campo 266 - Mais-valias mobiliárias obtidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável (artigo 87.º, n.º 4)

- A taxa do IRC que incide sobre os ganhos resultantes da transmissão onerosa de bens ou direitos mobiliários obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português é **25%**.

09

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

- Este quadro é de preenchimento **obrigatório** para os campos relativos ao lucro tributável e prejuízo fiscal, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento do imposto.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- Estes valores são preenchidos automaticamente pela aplicação nos casos de sujeitos passivos obrigados ao preenchimento do quadro 07 e quando lhes seja aplicável apenas um regime de tributação.
- Os valores da matéria coletável relativa aos campos 311, 322, 333 ou 409 (este último para períodos anteriores a 2011), consoante o caso, são sempre preenchidos.
- Os valores das deduções, a efetuar **pela ordem indicada**, devem ser inscritos somente até à concorrência do lucro tributável.

Regime especial de tributação de grupos de sociedades

- Quando se tratar de declaração do grupo, o lucro tributável/prejuízo fiscal é inscrito no campo 380.
- A respetiva matéria coletável obtém-se pela dedução a este valor do lucro tributável dos montantes constantes dos campos 309 e 310.
- No campo 381 só deve ser mencionada a parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais. Este campo **só pode ser utilizado para períodos de tributação anteriores a 2011**, dado que o n.º 2 do artigo 70.º do Código do IRC foi revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2011).
- Todas as deduções relativas ao regime especial de tributação de grupos de sociedades são efetuadas na coluna do regime geral.
- O **campo 396** é utilizado nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, ou seja, os prejuízos verificados em períodos anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Nestas situações deve ser indicado neste campo o(s) NIF da(s) entidade(s) e o montante dos prejuízos **utilizado no período a que respeita a declaração**.

Dedução de prejuízos

- Os prejuízos fiscais dedutíveis devem corresponder aos prejuízos fiscais verificados em cada um dos períodos, líquidos do montante eventualmente já deduzido, nos termos do artigo 52.º do CIRC.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- Havendo prejuízos de vários períodos a reportar, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os períodos imediatos, **por ordem cronológica de ocorrência**, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos **cinco** períodos seguintes ao da ocorrência do prejuízo. Assim, **não é possível escolher o período de dedução dos prejuízos**, devendo essa dedução operar-se, dentro do período respetivo, o mais rápido possível. O período de reporte de cinco anos aplica-se aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciaram em ou após 2012-01-01.
- De notar que relativamente **aos prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação de 2010 e 2011**, o período de reporte é de **quatro** anos.
- A dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75% do respetivo lucro tributável. A parte não deduzida pode sê-lo, nas mesmas condições, até ao final do período de dedução (n.º 2 do artigo 52.º do CIRC). Esta limitação é já aplicável à dedução a efetuar no período de tributação de 2012 dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores.
- Quando o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades não podem ser deduzidos, em cada período, dos lucros tributáveis das restantes, conforme n.º 5 do artigo 52.º do CIRC. Porém, terminada a aplicação do regime de isenção parcial ou de redução de taxa considera-se que o remanescente de um prejuízo sofrido numa atividade isenta ou com redução de taxa, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis sujeitos a idêntico regime de tributação, pode vir a ser reportado, desde que observados os limites temporais gerais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas atividades.
- Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 75.º do CIRC, pode ser autorizada a transmissibilidade de prejuízos fiscais no âmbito de uma operação de fusão, cisão ou de entrada de ativos, mediante despacho do Ministro das Finanças que fixará um plano específico de dedução de prejuízos. Neste caso deve ser indicado no campo 383, 386, 389 ou 392, conforme o regime aplicável, apenas o valor a utilizar no período a que respeita a declaração.
- Do mesmo modo, quando se verifique a cessação da atividade de um sujeito passivo em virtude da transferência da sede ou direção efetiva para fora do território português, mas aqui seja mantido um estabelecimento estável, este pode aproveitar dos prejuízos anteriores àquela cessação, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afetos ao



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

estabelecimento estável e desde que tenha sido obtida a autorização do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo do n.º 1) da alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC. Neste caso deve ser indicado no campo 384, 387, 390 ou 393, conforme o regime aplicável, apenas o valor a utilizar no período a que respeita a declaração.

- Nas situações referidas, ou seja, quando se verifique a existência de prejuízos fiscais transmitidos, deve ser indicado, no **campo 397**, o montante total dos prejuízos **utilizado no período a que respeita a declaração**.
- Esta informação deve ser autonomizada, consoante a situação, indicando-se no campo 397-A ou/e 397-B o valor que lhe corresponda. Deve(m) também ser indicado(s) o(s) NIF(s) da(s) entidade(s) envolvida(s).
- Nos termos do n.º 8 do artigo 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais não são dedutíveis quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objeto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da atividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.
- O Ministro das Finanças pode autorizar, em casos especiais de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária que não seja aplicável a limitação aí prevista, conforme referido no n.º 9 do artigo 52.º do CIRC.
- Caso ocorra uma das situações previstas no n.º 8 do artigo 52.º do CIRC e não seja feito o pedido referido no n.º 9 do mesmo artigo ou não tenha sido autorizada a dedução dos prejuízos, são indicados nos campos 385, 388, 391 e 394, conforme o regime de tributação do sujeito passivo, os prejuízos não dedutíveis.

10

CÁLCULO DO IMPOSTO

Taxas

- Este quadro destina-se ao cálculo do imposto.
- No **regime de transparência fiscal**, não há lugar ao seu preenchimento com exceção do campo 365 - tributações autónomas, por força do disposto no artigo 12.º do CIRC.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campos 347-A e 347-B – Imposto à taxa normal (taxas gerais)

- A taxa do regime geral do IRC para entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável, é de **25%**.
- Para os rendimentos obtidos em períodos de tributação compreendidos entre os períodos de tributação de 2009 e 2011, inclusive, são aplicáveis as seguintes taxas:
 - 12,5% para a parte da matéria coletável até € 12.500,00, inclusive (campo 347-A);
 - 25% para a parte da matéria coletável superior a € 12.500,00 (campo 347-B).Assim, o campo 347-A só deve ser preenchido para os períodos de tributação aqui referidos.
- Para os períodos de tributação com **início em ou após 2012-01-01**, o cálculo do imposto é efetuado **apenas** no campo 347-B, utilizando a taxa do IRC que for aplicável ao período a que respeita a declaração.

Campos 348 e 349 – Imposto a outras taxas (taxas especiais e taxas reduzidas)

- Os campos 348 e 349 destinam-se à aplicação das taxas especiais previstas nos n.ºs 3 (este para períodos anteriores a 2011), a 5 do artigo 87.º do CIRC, bem como das taxas reduzidas referidas no quadro 08.1.
- A taxa do IRC para as entidades que não exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, aplicável ao período de tributação de 2011 e seguintes é **21,5%**.
- Note-se por isso que sempre que sejam aplicadas taxas reduzidas, que não as previstas no CIRC, deve ser assinalado o campo respetivo no quadro 08.1 - regimes de redução de taxa.

Campo 350 – Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores

- Este campo é preenchido sempre que existam **rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores**, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A de 20 de janeiro, e como tal suscetíveis de beneficiarem da taxa regional aí prevista, sendo o cálculo da coleta efetuado no anexo C.
- As taxas regionais do IRC estão indicadas nas instruções do quadro 08.2.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 370 - Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira

- O campo 370 é utilizado sempre que existam **rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira**, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro, sendo o cálculo da coleta igualmente efetuado no anexo C.
- A taxa em vigor na Região Autónoma da Madeira, relativamente aos períodos iniciados em ou após 2012-01-01, é de 25%, termos dos referidos diplomas.

Campos 353 – Dupla tributação jurídica internacional, 355 - Benefícios fiscais e 356 Pagamento especial por conta (deduções)

- As deduções a inscrever nos campos 353, 355 e 356 são as referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, respetivamente.
- As deduções relativas a benefícios fiscais que operam por dedução à coleta devem ser discriminadas no quadro 07 do anexo D.
- O valor a inscrever no campo 358 não pode ser negativo, pelo que, sempre que o total das deduções for superior à coleta, inscreve-se o valor 0 (zero).

Campo 371 – Resultado da Liquidação

- Este campo destina-se à inscrição do montante correspondente à diferença positiva apurada nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC.

Campo 359 - Retenções na fonte

- Este campo é preenchido automaticamente pelo sistema em função dos valores constantes das declarações modelo 10. O sujeito passivo pode proceder à alteração do valor exibido nos casos em que considere que o mesmo não está correto.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 360 – Pagamentos por conta

- O montante dos **pagamentos por conta** indicado neste campo é preenchido automaticamente pelo sistema.
- Tratando-se de **declaração de substituição**, todo o quadro 10 deve ser preenchido como se se tratasse de uma primeira declaração, **não devendo ser inscrito** no campo 360 o valor do IRC pago relativamente à autoliquidação anteriormente efetuada.

Campo 363 - IRC de períodos anteriores

- O campo 363 destina-se, nomeadamente, à indicação do IRC que deixou de ser liquidado nos termos do n.º 6 do artigo 45.º do CIRCI.

Campo 372 - Reposição de benefícios fiscais

- O campo 372 destina-se à reposição de benefícios fiscais ainda que os mesmos possam respeitar a períodos anteriores.
- É também utilizado nos casos em que foram excedidos limites de benefícios, como por exemplo nos casos dos incentivos fiscais à interioridade sujeitos à regra de *minimis*.
- O valor constante deste campo nunca pode ser inferior ao montante apurado no campo 906 do quadro 09 e no campo 1016 do quadro 10, ambos do anexo D.

Campo 364 - Derrama

- O campo 364 destina-se à indicação da derrama, **a qual incide sobre o lucro tributável** até ao limite máximo de 1,5%.
- De acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, os municípios podem deliberar o lançamento de uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios **no ano anterior** não ultrapasse os € 150.000,00. Neste caso, coexistirão duas taxas no respetivo município: a taxa normal, aplicável à generalidade dos sujeitos passivos e uma reduzida, aplicável apenas àquele universo.
- No caso de **declarações do grupo**, no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o cálculo da derrama é efetuado de acordo com o regime previsto no n.º 8 do



**INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22**
(impresso em vigor a partir de 2013)

**DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS**

Divisão de Liquidação

artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, na redação dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

- Assim, quando seja aplicado este regime de tributação, a derrama é **calculada e indicada individualmente** por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o anexo A, se for caso disso. O **somatório das derramas** assim calculadas é indicado no **campo 364 do quadro 10 da correspondente declaração do grupo**, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante.
- As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável, **não devem inscrever qualquer valor** no campo 364.
- Sempre que se verifiquem as condições referidas no n.º 2 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, a derrama é apurada no anexo A da declaração, mesmo para as sociedades dominadas, tributadas segundo o regime especial de tributação de grupos de sociedades.
- A obrigatoriedade de apresentação do anexo A aplica-se aos sujeitos passivos que, cumulativamente:
 - Tenham matéria coletável no período superior a € 50.000,00;
 - Tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município.

Campo 373 - Derrama Estadual

- A derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, sendo determinada pela aplicação das seguintes taxas:

Lucro Tributável (em euros)	Taxas (em percentagens)
De mais 1.500.000 até 10.000.000	3
Superior a 10.000.000	5



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- Relativamente ao período de tributação de 2011, a taxa da derrama estatual era de 2,5% e incidia sobre a parte do lucro tributável superior a € 2.000.000,00.
- Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a(s) taxa(s) incide(m) sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.
- A sociedade dominante efetua o somatório das derramas estaduais individualmente calculadas, indicando-o na declaração do grupo, neste campo, incumbindo-lhe o respetivo pagamento, conforme previsto no artigo 115.º do Código do IRC.

Campo 374 - Pagamentos adicionais por conta

- O montante dos **pagamentos adicionais por conta da derrama estadual**, a que se refere o artigo 105.º-A do CIRC, indicado no campo 374 deste quadro é preenchido automaticamente pelo sistema.

Campo 365 - Tributações autónomas

- O campo 365 destina-se, nomeadamente, à aplicação das taxas de tributação autónoma referidas no artigo 88.º do CIRC e na alínea b) do n.º 2 do artigo 18.º do EBF.
- Existindo despesas não documentadas e pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, para além da tributação autónoma, devem as mesmas ser acrescidas nos campos 716 e 746, respetivamente, do quadro 07. Quando tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos do exercício de atividades sujeitas a imposto especial do jogo, são aplicadas as taxas agravadas referidas nos n.ºs 2 e 8 do artigo 88.º do CIRC.
- A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º do CIRC não as desobriga da apresentação da declaração periódica de rendimentos. Existindo despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, devem as mesmas ser quantificadas no campo 365, competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime de transparência fiscal.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 366 - Juros compensatórios

- O campo 366 destina-se à inscrição de juros compensatórios, designadamente, os referidos no n.º 5 do artigo 45.º, do CIRC. Caso seja preenchido é solicitada informação adicional relevante para efeitos de cobrança, nos campos 366-A e 366-B.

Campo 367 - Total a pagar

- Existindo total a pagar, apurado no campo 367, o **pagamento da autoliquidação** pode ser efetuado utilizando a respetiva referência gerada pela aplicação ou através de uma guia P1, no prazo estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 104.º, ou no n.º 1 do artigo 108.º, ambos do CIRC, consoante o caso.
- Sempre que o pagamento seja efetuado fora do prazo legal, há lugar a juros de mora, conforme dispõe o artigo 109.º do CIRC.

11

OUTRAS INFORMAÇÕES

- Nos campos 414, 415, 417, 420, 421, 422 e 424, devem ser indicados os valores que serviram de base ao cálculo das tributações autónomas referidas nos n.ºs 7, 9, 11, 3, 4 e 13 do artigo 88.º do CIRC, respetivamente.
- As taxas de tributação autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeita quaisquer dos factos tributários referidos no artigo 88.º.

Campo 420 – Encargos com viaturas (artigo 88.º, n.º 3)

- São tributados autonomamente à **taxa de 10 %** os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- A Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, fixou os montantes que devem ser aplicados nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, para as viaturas adquiridas no período de 2010 e seguintes.
- No que respeita às viaturas adquiridas em períodos anteriores a 1 de janeiro de 2010, o montante a considerar, no âmbito do regime referido, é de € 29 927,87, tal como previsto na redação da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC que vigorou até essa data.

Campo 421 – Encargos com viaturas (artigo 88.º, n.º 4)

- São tributados autonomamente **à taxa de 20 %** os encargos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC.
- Ver igualmente as instruções de preenchimento do campo 420.

Campo 414 – Despesas de representação (artigo 88.º, n.º 7)

- São tributados autonomamente, à taxa de **10%**, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Campo 415 – Despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (artigo 88.º, n.º 9)

- São tributados autonomamente, à taxa de **5%**, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

1 do artigo 45.º do CIRC suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que os mesmos respeitam.

Campo 417 – Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial (artigo 88.º, n.º 11)

- São tributados autonomamente, à taxa de **25%**, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Campo 418 – Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (artigo 88.º, n.º 11)

- Indicar a data da verificação do facto que determinou a obrigatoriedade de entrega da declaração.

Campo 422 – Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [artigo 88.º, n.º 13, alínea a)]

- São tributados autonomamente, à **taxa de 35 %**, os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.



INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Campo 424 – Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [artigo 88.º n.º 13, alínea b)]

- São tributados autonomamente, à **taxa de 35 %**, os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500,00, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Campo 416 – Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC

- Este campo é preenchido sempre que o sujeito passivo tenha efetuado o pedido de demonstração a que se refere o artigo 139.º do CIRC (prova do preço efetivo na transmissão de imóveis). Neste caso, o valor inscrito neste campo não deve ser acrescido no campo 745 do quadro 07.

Campo 423 – Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)

- Nos termos do disposto no artigo 2.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:
 - Total do balanço: € 500 000,00;
 - Volume de negócios líquido: € 500 000,00;
 - Número médio de empregados durante o exercício: 5.
- As microentidades podem optar pela aplicação nas normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o novo sistema de normalização contabilística (SNC). Para o efeito, devem assinalar este campo.



**INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22**
(impresso em vigor a partir de 2013)

**DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS**

Divisão de Liquidação

12

RETENÇÕES NA FONTE

- Os valores deste quadro são preenchidos automaticamente em função dos elementos constantes da declaração modelo 10.
- Sempre que tenham sido indicados valores no campo 359 do quadro 10 (retenções na fonte) diferentes dos pré-preenchidos, é necessário proceder à identificação das entidades retentoras através do respetivo NIF, indicando igualmente o valor retido.

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2013

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS		DERRAMA		 IRC MODELO 22 ANEXO A	
01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)		02 PERÍODO			
1		1			
03 NÚMERO DE PÁGINAS					
Total de páginas 1		Número desta página 2			

DERRAMA [art.º 14.º, n.º 2 e 4 da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro]				
04 DISTRIBUIÇÃO DA MASSA SALARIAL				
MUNICÍPIO (1)	1 CÓDIGO DO DISTRITO / MUNICÍPIO (2)	2 MASSA SALARIAL (3)	3 TAXA DE DERRAMA (4)	4 PRODUTO (5) = [(3) x (4)]
1		. . ,		. . ,
2		. . ,		. . ,
3		. . ,		. . ,
4		. . ,		. . ,
5		. . ,		. . ,
6		. . ,		. . ,
7		. . ,		. . ,
8		. . ,		. . ,
9		. . ,		. . ,
10		. . ,		. . ,
11		. . ,		. . ,
12		. . ,		. . ,
13		. . ,		. . ,
14		. . ,		. . ,
15		. . ,		. . ,
16		. . ,		. . ,
17		. . ,		. . ,
18		. . ,		. . ,
19		. . ,		. . ,
20	TOTAL DA PÁGINA	. . ,		. . ,

05 TOTAL GERAL		06 APURAMENTO DE DERRAMA	
MASSA SALARIAL	1	LUCRO TRIBUTÁVEL (Campos 302,313, 382 e 400 do Quadro 09 da Declaração)	1
PRODUTO	2	TAXA MÉDIA	2
TAXA MÉDIA (Produto : Massa Salarial)	3	DERRAMA (Lucro Tributável x Taxa Média) (Transportar para o Campo 364 do Quadro 10 da Declaração)	3

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Instruções de preenchimento do anexo A da declaração modelo 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

Este anexo é obrigatoriamente apresentado pelos sujeitos passivos que, cumulativamente:

- a) Tenham matéria coletável no período superior a € 50.000,00 e
- b) Tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município (artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro).

Neste caso, o apuramento da derrama municipal será feito nos quadros 04, 05 e 06 deste anexo.

A lei das finanças locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro) alterou de forma significativa o cálculo da derrama municipal a partir do período de 2007 inclusive, passando esta a incidir sobre o **lucro tributável**, podendo a respetiva taxa variar até ao limite máximo de 1,5%.

Nos casos de declarações de substituição relativas a períodos anteriores a 2007, devem ser mantidas as regras de cálculo de derrama municipal em vigor à data, ou seja, nos campos 1 e 3 do quadro 06 deste anexo, onde se indica “lucro tributável” deve utilizar-se a coleta.

Preenchimento do anexo A quando seja aplicável o regime especial de tributação de grupos de sociedades:

- No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 70.º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais.
- Para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama municipal incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sendo **calculada e indicada individualmente** por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o anexo A, nas condições acima referidas.



- O somatório das derramas municipais devidas por todas as entidades do grupo é indicado no campo 364 do quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante.
- Sobre este assunto ver o n.º 8 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, na redação dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012)

quadro 04 - Distribuição da Massa Salarial

- Na coluna 1 é indicado o código correspondente ao distrito/município. Em caso de dúvida, consultar o ofício-circulado que divulgou as taxas de derrama municipal do período para o qual pretende entregar a declaração.
- Na coluna 2 é indicado o valor das despesas efetuadas com o pessoal e escrituradas no período, a título de remunerações, ordenados e salários, correspondentes aos estabelecimentos que o sujeito passivo possui em cada um dos municípios indicados na coluna 1.
- Na coluna 3 é indicada a taxa da derrama municipal lançada por cada um dos municípios para o período em referência. Os Serviços Centrais da AT procedem anualmente à divulgação destas taxas através de ofício-circulado. Pode também consultar as taxas no Portal das Finanças em *consultar* → *derrama IRC Municípios*. No preenchimento dos valores são utilizados 3 espaços, por exemplo, se a taxa for 1,5% deve digitar 150.
- De acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 14.º da referida Lei, os municípios podem deliberar o lançamento de uma taxa reduzida de derrama municipal para os sujeitos passivos **cujo volume de negócios no ano anterior** não ultrapasse € 150.000,00. Neste caso, coexistirão duas taxas no respetivo município: a taxa normal, aplicável à generalidade dos sujeitos passivos e uma reduzida, sendo esta aplicável apenas àquele universo.
- Nos casos em que o município tenha deliberado a isenção de derrama municipal para os sujeitos passivos referidos no ponto anterior, a taxa a indicar é zero.
- Na coluna 4, o valor do produto a inscrever resulta da multiplicação da massa salarial pela taxa de derrama municipal indicada na coluna 3 (note-se que esta última é uma percentagem e não um valor absoluto).



- Tratando-se de outro critério específico, previsto na lei, não é preenchido o campo da massa salarial.

quadro 05 - Total Geral

- Os valores a indicar nos campos 1 e 2 deste quadro correspondem aos totais evidenciados nas colunas 2 e 4 do quadro 04.
- A taxa média correspondente ao campo 3 é calculada automaticamente.

quadro 06 - Apuramento da derrama municipal

- No campo 1 é inscrito o lucro tributável apurado no quadro 09 da declaração modelo 22 (soma dos valores indicados nos campos 302, 313, 382 e 400).
- A taxa média constante do campo 2, bem como a derrama municipal indicada no campo 3, são calculadas automaticamente.
- O valor obtido no campo 3 deve ser transportado para o campo 364 (derrama municipal) do quadro 10 da declaração modelo 22.

ANEXO B

02	PERÍODO
----	---------

1

1

03

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

Lucro Tributável

1 ■ ■ ,

X 0,20 =

6	▪	▪	,
---	---	---	---

2 ■ ■ ,

$$X \cdot 0.45 =$$

7	■	■	■
---	---	---	---

13

Y 0 30 -

16

3			
---	--	--	--

 $x \cdot 0.20 =$

8

4

Y 0 20 -

9

5

 $x_{0.45} =$

10	▪	▪	,
----	---	---	---

114

17

15

12

11 ■ ■ ,

12 ■ ■ ,

(A transportar para o campo 400 do
Quadro 09 da Declaração Mod. 22)



DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Instruções de preenchimento do anexo B da declaração modelo 22
(este anexo só pode ser utilizado para períodos de tributação até 2010 inclusive)

Este anexo é apresentado pelos sujeitos passivos tributados pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, a que se refere o artigo 58.º do CIRC.

Este regime foi suspenso pelo artigo 72.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009) com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2009, não sendo admissíveis, a partir desta data, novas entradas no regime simplificado.

O regime simplificado foi revogado pelo artigo 92.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento do Estado para 2010). No entanto, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, cujo período de validade ainda esteja em curso no primeiro dia do período de tributação que se inicie em 2010, mantêm-se neste regime até ao final deste período.

No âmbito do IRC, estão abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, os sujeitos passivos residentes que satisfaçam, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola;
- b) não estejam nem isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação;
- c) não estejam obrigados à revisão legal de contas;
- d) apresentem, no período anterior ao da aplicação do regime, um volume total de proveitos inferior a € 149.639,37;
- e) não tenham optado pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Considera-se, para efeitos do requisito mencionado em b), como regime especial de tributação o regime de tributação dos grupos de sociedades previsto nos artigos 69.º e 70.º do CIRC e o regime de transparência fiscal, a que se refere o artigo 6.º do mesmo Código.



A taxa do IRC aplicável ao regime simplificado é 20% no Continente e na Região Autónoma da Madeira é 14% na Região Autónoma dos Açores. No entanto, para os períodos de tributação de 2009 e 2010, os sujeitos passivos enquadrados neste regime podem também optar pela aplicação das taxas constantes do n.º 1 do artigo 87.º do CIRC. Para o efeito, é necessário assinalar o campo 10 do quadro 03.4 da declaração.

quadro 03 – Apuramento do Lucro Tributável

- No campo 1 é indicado o valor das vendas de mercadorias e de produtos. Os serviços prestados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, são indicados no campo 3.
- As sociedades de profissionais, embora sujeitas ao regime de transparência fiscal, podem, nos termos do n.º 13 do artigo 58.º do CIRC, ficar abrangidas pelo regime simplificado. Neste caso, o coeficiente a utilizar para apuramento do lucro tributável será 0,70, sendo os proveitos indicados no campo 13.
- No campo 4 são indicados apenas os subsídios à exploração.
- No campo 5 são indicados os valores dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa.
- Os campos 14 e 15 destinam-se à indicação do ajustamento positivo a que se refere o artigo 64.º do CIRC.
- Nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC, o lucro tributável não pode ser inferior ao valor anual da retribuição mensal mínima garantida. Em consequência, se o valor obtido no campo 12 for inferior ao referido, deve ser este o valor a considerar, exceto nas situações referidas no n.º 16 do mesmo artigo 58.º.
- O valor apurado no campo 12 é transportado para o campo 400 do quadro 09 da declaração modelo 22, não sendo preenchido o quadro 07 da declaração.

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	REGIÕES AUTÓNOMAS <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;">01</td> <td style="width: 55%; text-align: center;">N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">02</td> <td style="width: 35%; text-align: center;">PERÍODO</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"> </td> <td></td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO					 IRC MODELO 22 ANEXO C
01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO							

REGIÕES AUTÓNOMAS		
03	REPARTIÇÃO DO VOLUME ANUAL DE NEGÓCIOS	
	VOLUME GLOBAL DE NEGÓCIOS NÃO ISENTOS	1
	VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTOS, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA	2
	VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTOS, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES	3
	RÁCIO 1 (Campo 2 : Campo 1) =	4
	RÁCIO 2 (Campo 3 : Campo 1) =	5
04	REGIME GERAL COM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS	
	MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da declaração)	6
	COLETA À TAXA NORMAL - (Até • 12.500 x 12,5%) (art.º 87.º, n.º 1)	7-A
	COLETA À TAXA NORMAL - Superior a • 12.500 [(Campo 311 - 12.500) x 25%]	7-B
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - (Até • 12.500: Campo 4 x Campo 6 x 10%) - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração	8-A
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - Superior a • 12.500 - [(Campo 4 x (Campo 6 - 12.500) x 20%)] - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração	8-B
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - (Até • 12.500: Campo 5 x Campo 6 x 8,75%) - a transportar para o Campo 350 do Quadro 10 da declaração	9-A
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - Superior a • 12.500 - [Campo 5 x (Campo 6 - 12.500) x 17,5%] - a transportar para o Campo 350 do Quadro 10 da declaração	9-B
	COLETA RESTANTE - Até • 12.500 - [(1 - 5 e/ou 4) x Campo 7-A] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração	10-A
	COLETA RESTANTE - Superior a • 12.500 - [(1 - 5 e/ou 4) x Campo 7-B] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração	10-B
05	REGIME SIMPLIFICADO, REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA E APLICAÇÃO DE TAXAS ESPECIAIS	
	MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA REDUZIDA (Campo 322 ou campo 409 do Quadro 09 da declaração)	11
	COLETA À TAXA REDUZIDA (Campo 11 x TAXA REDUZIDA) 21 %	12
	COLETA À TAXA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (Campo 4 x Campo 12) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da declaração	13
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES (Campo 5 x Campo 12 x 0,7) - a transportar para o Campo 350 do Quadro 10 da declaração	14
	COLETA RESTANTE - [(1 - Campo 5 e/ou 4) x Campo 12] - a transportar para o Campo 349 do Quadro 10 da declaração	15
06	REGIME GERAL SEM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS	
	MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da declaração)	16
	COLETA À TAXA NORMAL - (Até • 12.500 x 12,5%) (art.º 87.º, n.º 1)	17-A
	COLETA À TAXA NORMAL - Superior a • 12.500 [(Campo 16 - 12.500) x 25%]	17-B
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (Até • 12.500: Campo 4 x Campo 16 x 12,5%) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da declaração	18-A
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - Superior a • 12.500: [(Campo 4 x (Campo 16 - 12.500) x 25%)] - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração	18-B
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - (Até • 12.500: Campo 5 x Campo 16 x 12,5%) - a transportar para o Campo 350 do Quadro 10 da declaração	19-A
	COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - Superior a • 12.500: [Campo 5 x (Campo 16 - 12.500) x 25%] - a transportar para o Campo 350 do Quadro 10 da declaração	19-B
	COLETA RESTANTE - [(1 - 5 e/ou 4) x Campo 17-A] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração	20-A
	COLETA RESTANTE - Superior a • 12.500 - [(1 - 5 e/ou 4) x Campo 17-B] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração	20-B

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Instruções de preenchimento do anexo C da declaração modelo 22
(impresso em vigor a partir de 2013)

Quando existam rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas, os sujeitos passivos estão obrigados a enviar o **anexo C** da declaração modelo 22, exceto se a matéria coletável do período for nula.

Este anexo é obrigatoriamente apresentado:

- Por qualquer pessoa coletiva ou equiparada, com sede, estabelecimento estável ou direção efetiva em território português, que possua sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou qualquer forma de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição. Entende-se por circunscrição, o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso.
- Pelos sujeitos passivos não residentes com estabelecimentos estáveis em mais de uma circunscrição.
- Pelos sujeitos passivos que tenham rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores, e/ou rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira.

Os rendimentos **imputáveis às Regiões Autónomas**, de acordo com os regimes previstos no Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro e no Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro, são considerados rendimentos do **regime geral**.

quadro 03 – Repartição do volume anual de negócios

- Os valores a indicar nos campos 1, 2 e 3, respeitam ao volume anual de negócios do período. No cálculo não são considerados os rendimentos isentos.
- O volume global de negócios corresponde ao valor total das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado.
- Os rácios correspondentes aos campos 4 e 5 são calculados automaticamente.
- O somatório dos campos 4 e 5 nunca é superior a 1,00.

MOD. 101.01

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

quadro 04 – Regime geral com aplicação das taxas regionais

- Este quadro destina-se aos sujeitos passivos que reúnam as condições para aplicação das taxas regionais e que se encontrem enquadrados no regime geral.
- As taxas regionais aplicáveis ao período de 2012 são as seguintes:
 - **Região Autónoma dos Açores** (aplicação do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro): **17,5%**
 - **Região Autónoma da Madeira** (aplicação do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação conferida pelo Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro): **25%**

quadro 05 – Regime simplificado, regimes de redução de taxa e aplicação de taxas especiais

- Este quadro é preenchido pelos sujeitos passivos que estejam enquadrados no regime simplificado ou num regime de redução de taxa.
- No caso do regime simplificado, a taxa a indicar no campo 21 é sempre 20%. Note-se que este regime encontra-se revogado e só se aplica a períodos de tributação até 2010 inclusive.
- Nos casos de regimes de redução de taxa, o valor a indicar no campo 21 é o da taxa referida no campo respetivo do quadro 08.1 da declaração, a qual, para o período de 2012, se resume à seguinte:
 - Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (artigo 36.º do EBF) = 4%

quadro 06 – Regime geral sem aplicação das taxas regionais

- Este quadro é aplicável aos sujeitos passivos obrigados à apresentação do anexo mas a cujos rendimentos não sejam aplicáveis as taxas regionais.
- As empresas que exerçam atividades financeiras, bem como do tipo 'serviço intragrupo' (centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição) e as entidades enquadradas no regime especial de tributação de grupos de sociedades, são tributadas à taxa geral em vigor para a circunscrição fiscal do continente.



DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

NOTA IMPORTANTE: para períodos de tributação com início em ou após 2012-01-01, o cálculo do imposto é efetuado apenas nos campos 7-B, 8-B, 9-B ou 10-B do quadro 04 ou nos campos 17-B, 18-B, 19-B ou 20-B do quadro 06.

Para períodos de tributação compreendidos entre 2009 e 2011, inclusive, continuam-se a utilizar os campos dos quadros 04 e 06 com a designação A e B.

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	BENEFÍCIOS FISCAIS	 IRC MODELO 22 ANEXO D								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;">01</td> <td style="width: 55%; text-align: center;">N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">02</td> <td style="width: 35%; text-align: center;">PERÍODO</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"> 1 </td> <td></td> <td style="text-align: center;"> 1 </td> </tr> </table>			01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO		1		1
01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO							
	1		1							
03 RENDIMENTOS ISENTOS										
031 ISENÇÃO DEFINITIVA		RENDIMENTOS LÍQUIDOS								
PESSOAS COLETIVAS DE UTILIDADE PÚBLICA E DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (art.º 10.º do CIRC)		301								
ATIVIDADES CULTURAIS, RECREATIVAS E DESPORTIVAS (art.º 11.º do CIRC e art.º 54.º, n.º 1 do EBF)		302								
COOPERATIVAS (Art.º 66.º-A do EBF)		303								
		304								
032 ISENÇÃO TEMPORÁRIA		RENDIMENTOS LÍQUIDOS								
ZONA FRANCA DA MADEIRA E DA ILHA DE SANTA MARIA (art.º 33.º, n.º 1 do EBF)		305								
COMISSÕES VITIVÍNICOLAS REGIONAIS (art.º 52.º do EBF)		306								
ENTIDADES GESTORAS DE SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO DE FLUXOS ESPECÍFICOS DE RESÍDUOS (art.º 53.º do EBF)		307								
ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS, CONFEDERAÇÕES, ASSOCIAÇÕES SINDICAIS E PATRONAIS (art.º 55.º do EBF)		308								
SOCIEDADES OU ASSOCIAÇÕES CIENTÍFICAS INTERNACIONAIS (art.º 57.º do EBF)		309								
BALDIOS E COMUNIDADES LOCAIS (art.º 59.º do EBF)		310								
MEDIDAS DE APOIO AO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS E MERCADORIAS [MAIS-VALIAS ISENTAS (art.º 70.º do EBF)]		311								
		312								
04 DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da Declaração)										
NORMATIVO LEGAL		DEDUÇÃO EFETUADA								
MAJORAÇÃO À CRIAÇÃO EMPREGO (art.º 19.º do EBF)		401								
FUNDOS DE INVESTIMENTO [art.º 22.º, n.º 14, al. b) do EBF]		402								
ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS POR SOC. RESIDENTES NOS PALOP E TIMOR-LESTE (art.º 42.º do EBF)		403								
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE [art.º 43.º, n.º 1, alíneas c) e d) do EBF]		404								
EMPRESAS ARMADORAS DA MARINHA MERCANTE NACIONAL (art.º 51.º do EBF)		405								
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS DONATIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 62.º E 62.º-A DO EBF		406								
MAJORAÇÃO QUOTIZAÇÕES EMPRESARIAIS (art.º 44.º do CIRC)		407								
MAJORAÇÃO APLICADA AOS GASTOS SUPOSTADOS COM A AQUISIÇÃO, EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, DE COMBUSTÍVEIS PARA ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS (art.º 70.º, n.º 4 do EBF)		408								
REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL (art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)		409								
MAJORAÇÃO DOS GASTOS RELATIVOS A CRECHES, LACTÁRIOS E JARDINS DE INFÂNCIA (art.º 43.º, n.º 9 do CIRC)		412								
MAJORAÇÃO DAS DESPESAS REALIZADAS POR COOPERATIVAS EM APLICAÇÃO DA RESERVA PARA EDUCAÇÃO E FORMAÇÃO (art.º 66.º-A, n.º 7 do EBF)		413								
		410								
TOTAL DAS DEDUÇÕES		411								
05 SOC. GESTORAS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS), SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR)										
MAIS-VALIAS FISCAIS NÃO TRIBUTADAS (art.º 32.º, n.º 2 e art.º 32.º-A, n.º 1 do EBF)		501								
MENOS-VALIAS FISCAIS NÃO DEDUTÍVEIS (art.º 32.º, n.º 2 e art.º 32.º-A, n.º 1 do EBF)		502								
06 ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA										
DATA DO LICENCIAMENTO:		601	Ano Mês Dia 							
NÚMERO DE POSTOS DE TRABALHO CRIADOS NOS PRIMEIROS SEIS MESES DE ATIVIDADE E MANTIDOS NO PERÍODO		602								
INVESTIMENTO EFETUADO NA AQUISIÇÃO DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS E ATIVOS INTANGÍVEIS, NOS DOIS PRIMEIROS ANOS DE ATIVIDADE		603								

07	DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do Quadro 10 da Declaração)			
071	GRANDES PROJETOS DE INVESTIMENTO (art.º 41.º, n.º 1 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
701		702	703	704
072	PROJETOS DE INVESTIMENTO À INTERNACIONALIZAÇÃO (art.º 41.º, n.º 4 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
705		706	707	708
073	SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
709		710	711	712
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10 de março)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
713		714	715	716
075	OUTRAS			
	NORMATIVO LEGAL			DEDUÇÃO EFETUADA
	INCENTIVOS FISCAIS AOS LUCROS REINVESTIDOS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (DEC. LEG. REGIONAL n.º 2/2009/M, de 22 de janeiro)			717
	ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA (art.º 35.º, n.º 6 do EBF)			718
	SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR) (art.º 32.º - A, n.º 4 do EBF)			719
				720
	TOTAL DAS DEDUÇÕES			721
08	DONATIVOS PREVISTOS NOS art.ºs 62.º e 62.º - A do EBF			
	TIPO DONATIVO	NIF DA ENTIDADE DONATÁRIA	VALOR DONATIVO	
801		802	803	
804		805	806	
09	INCENTIVOS FISCAIS SUJEITOS À REGRA DE MINIMIS (art.º 43.º do EBF e art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)			
	INCENTIVOS DE ANOS ANTERIORES		INCENTIVOS DO ANO	
N – 2		901	INCENTIVO DE NATUREZA NÃO FISCAL	903
N – 1		902	INCENTIVOS DE NATUREZA FISCAL: REDUÇÃO DA TAXA DO IRC E REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL	904
TOTAL DOS INCENTIVOS		905	IRC A REGULARIZAR (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)	906
10	INCENTIVOS FISCAIS À INTERIORIDADE LIGADOS AO INVESTIMENTO SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (art.º 43.º do EBF) (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)			
	PEQUENA E MÉDIA EMPRESA	SIM	NÃO	
		1	2	
INVESTIMENTOS ELEGÍVEIS		TANGÍVEL	INTANGÍVEL	TOTAL
	1001	1002	1003	
AUXÍLIOS AO INVESTIMENTO				
REDUÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL X (1 - TAXA DO IRC)				1004
MAJORAÇÃO DAS DEPRECIAÇÕES	1005	MAJORAÇÃO	TAXA DO IRC	VALOR DO AUXÍLIO
		1006	%	1007
MAJORAÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL	1008	MAJORAÇÃO	TAXA DO IRC	VALOR DO AUXÍLIO
		1009	%	1010
MAJORAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL AO INVESTIMENTO				1011
OUTROS				1012
TOTAL DOS AUXÍLIOS				1013
TAXA DE AUXÍLIO				1014 %
TAXA MÁXIMA LEGAL APLICÁVEL				1015 %
EXCESSO A REGULARIZAR	—			1016



DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

Instruções de preenchimento do anexo D da declaração modelo 22 (impresso em vigor a partir de 2013)

Este anexo é obrigatoriamente apresentado, relativamente aos períodos de tributação de 2011 e seguintes, pelas entidades:

- que exercendo, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração;
- residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que auferam rendimentos abrangidos por isenção, bem como pelas que tenham benefícios fiscais que se traduzam em deduções ao rendimento ou à coleta;
- Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capital de Risco e Investidores de Capital de Risco, com mais-valias e ou menos-valias enquadradas no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) no período de tributação a que respeita a declaração.

As linhas em branco devem ser utilizadas para evidenciar outras situações para além das expressamente previstas no impresso. Neste caso, o sujeito passivo deve juntar uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC.

Relativamente aos períodos de tributação anteriores a 2011, os benefícios fiscais são discriminados no Anexo F da IES, não sendo o presente anexo D utilizável para esses períodos.

quadro 03 – Rendimentos isentos

- Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas entidades que se enquadrem num dos regimes de isenção definitiva (Q. 031) ou temporária (Q. 032) nele identificados.
- Para todas as situações deve ser indicado o montante dos rendimentos líquidos que beneficiam de isenção, incluindo os incrementos patrimoniais referidos no n.º 4 do artigo 54.º do CIRC.



DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- No campo 301 não devem ser incluídas as entidades anexas de instituições de solidariedade social uma vez que estas deixaram de beneficiar de isenção de IRC, por força da alteração do artigo 10.º do CIRC introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12.
- A isenção definitiva prevista no campo 302 inclui as isenções contempladas no artigo 11.º do CIRC e no n.º 1 do artigo 54.º do EBF.
- O campo 303 é assinalado pelas cooperativas cujo regime fiscal deixou de estar contemplado no Estatuto Fiscal Cooperativo, constando atualmente do artigo 66.º-A do EBF.
- O campo 305 é assinalado pelas entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria sempre que as mesmas usufruam do benefício previsto no n.º 1 do artigo 33.º do EBF. Esta isenção temporária foi revogada pelo Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) pelo que este campo só deve ser preenchido para o período de tributação de 2011. Relativamente a períodos de tributação anteriores deve ser preenchido o anexo F da IES.
- O campo 309 apenas deve ser preenchido para o período de tributação de 2011, por força da revogação da isenção prevista no artigo 57.º do EBF pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12.

quadro 04 – Deduções ao rendimento

- Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas entidades que pretendam aproveitar benefícios desta natureza para efeitos do apuramento do lucro tributável do período (campo 774 do quadro 07 da declaração modelo 22).
- Os benefícios são discriminados por normativo legal, indicando-se para cada um o montante da respetiva dedução efetuada.
- Sobre as condições de utilização de cada um dos benefícios deve consultar o respetivo normativo legal, indicado em cada um dos campos deste quadro.
- O campo 404 apenas deve ser preenchido para o período de tributação de 2011, uma vez que o benefício foi revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12. Relativamente a períodos de tributação anteriores deve ser preenchido o anexo F da IES.

quadro 05 – Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), Sociedades de Capital de Risco (SCR) e Investidores de Capital de Risco (ICR)

- Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas SGPS, SCR e ICR, sempre que no período em causa tenham realizado mais-valias e ou menos-valias enquadradas no n.º 2 do artigo 32.º e no n.º 1 do artigo 32.º-A do EBF, respetivamente.
- Nos termos desta disposição legal, as mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, pelas SCR e pelos ICR de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.
- Os encargos financeiros suportados, não dedutíveis, são acrescidos para efeitos do apuramento do lucro tributável, no campo 779 do quadro 07 da declaração modelo 22.
- Este enquadramento não é aplicável relativamente às mais-valias realizadas e encargos financeiros suportados, se verificadas as condições a que se refere o n.º 3 do artigo 32.º e o n.º 2 do artigo 32.º-A do EBF.

quadro 06 – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira

- Este quadro é de preenchimento obrigatório para os sujeitos passivos que assinalaram o campo 265 do quadro 08.1 da declaração modelo 22 e, relativamente ao período de tributação de 2011, também para as entidades que assinalaram o campo 260 do referido quadro e para as entidades isentas de IRC ao abrigo do artigo 33.º do EBF, sendo que estas últimas apenas são obrigadas a indicar a data de obtenção do licenciamento para operar na Zona Franca da Madeira. Relativamente a períodos de tributação anteriores a 2011 deve ser preenchido o anexo F da IES.
- Na quantificação do número de postos de trabalho criados nos primeiros seis meses de atividade e mantidos no período, apenas qualificam os postos de trabalho que gerem retenções na fonte em sede de IRS.
- No campo 603 é indicado o montante do investimento realizado, para efeitos do cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 36.º do EBF.

**quadro 07 – Deduções à coleta**

- Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas entidades que pretendam aproveitar benefícios desta natureza no apuramento do imposto do período (campo 355 do quadro 10 da declaração modelo 22).
- Os benefícios são discriminados por normativo legal, indicando-se para cada um a respetiva dedução efetuada.
- Sobre as condições de utilização de cada um dos benefícios, deve consultar o respetivo normativo legal, indicado em cada um dos campos deste quadro.
- Sempre que os respetivos normativos assim o exijam, devem ser juntos ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, os documentos comprovativos das deduções efetuadas.
- O campo 717 apenas deve ser preenchido para o período de tributação de 2011, face ao disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2009/M, de 22/01. Relativamente a períodos de tributação anteriores a 2011, deve ser preenchido o anexo F da IES.
- O campo 718 também deve ser apenas preenchido para o período de tributação de 2011, por força da revogação do artigo 35.º do EBF pela Lei n.º 64-B/2011, de 31/12. Relativamente a períodos de tributação anteriores a 2011, deve ser preenchido o anexo F da IES.

quadro 08 – Donativos previstos nos artigos 62.º e 62.º-A do EBF

- Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas entidades que efetuaram donativos com relevância fiscal no período a que respeita a declaração.
- Para cada um dos donativos efetuados é necessário identificar o tipo de donativo, o NIF da entidade beneficiária e o respetivo valor **sem majoração**.
- Nos campos relativos ao tipo de donativo, é utilizada a seguinte codificação:
 - 01 – Estado – mecenato social (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
 - 02 – Estado – mecenato cultural (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
 - 03 – Estado – mecenato ambiental (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
 - 04 – Estado – mecenato desportivo (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
 - 05 – Estado – mecenato educacional (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);

- 06 – Estado – mecenato cultural – contratos plurianuais (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
- 07 – Estado – mecenato ambiental – contratos plurianuais (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
- 08 – Estado – mecenato desportivo – contratos plurianuais (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
- 09 – Estado – mecenato educacional – contratos plurianuais (n.ºs 1 e 2 do artigo 62.º);
- 10 – Mecenato social (n.ºs 3 e 4 do artigo 62.º);
- 11 – Mecenato social – apoio especial (n.ºs 3 e 4 do artigo 62.º);
- 12 – Mecenato familiar (n.º 5 do artigo 62.º);
- 13 – Mecenato cultural (n.º 6 e 7 do artigo 62.º);
- 14 – Mecenato cultural – contratos plurianuais (n.ºs 6 e 7 do artigo 62.º);
- 23 – Mecenato cultural – outros (n.º 6 e alínea c) do n.º 7 do artigo 62.º);
- 15 – Mecenato a organismos associativos (n.º 8 do artigo 62.º);
- 16 – Mecenato para a sociedade de informação (n.º 1 do artigo 65.º). Apenas para o período de tributação de 2011. Relativamente a períodos de tributação anteriores deve ser preenchido o anexo F da IES;
- 17 – Mecenato - sociedade de informação – contratos plurianuais (n.º 2 do artigo 65.º). Apenas para o período de tributação de 2011;
- 18 – Estado – mecenato científico (artigo 62.º-A);
- 19 – Estado – mecenato científico – contratos plurianuais (artigo 62.º-A);
- 20 – Mecenato científico – entidades privadas (artigo 62.º-A);
- 21 – Mecenato científico – entidades privadas – contratos plurianuais (artigo 62.º-A);
- 22 – Regimes especiais (legislação avulsa);
- 24 – Donativos em espécie (n.º 11 do artigo 62.º e artigo 62.º-A do EBF).

quadro 09 – Incentivos fiscais sujeitos à regra de *minimis* (artigo 43.º do EBF e artigo 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

- Este quadro é de preenchimento obrigatório para os sujeitos passivos que assinalaram o campo 245 do quadro 08.1 da declaração modelo 22 e como tal usufruíram de taxa reduzida de IRC, ao abrigo do artigo 43.º do EBF. Este benefício foi revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, apenas podendo ser aplicável, para períodos posteriores a 2011, em termos transitórios, no decurso do período de 5 anos referido na alínea b) do n.º 1 daquela disposição.

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLETIVAS

Divisão de Liquidação

- De acordo com a regra de *minimis* prevista no Regulamento Comunitário n.º 1998/2006, de 15 de dezembro e na Portaria n.º 70/2011, de 9 de fevereiro, o montante total dos referidos incentivos e de outros incentivos de natureza não fiscal não pode exceder, por entidade e durante um período correspondente a três períodos financeiros, o montante de € 200.000,00.
- Nos campos 901 e 902 devem ser inscritos os montantes totais dos incentivos usufruídos com caráter de *minimis*, de natureza fiscal e não fiscal, atribuídos pelo Estado, com recurso a fundos públicos nacionais ou comunitários, ao sujeito passivo, nos dois anos anteriores ao período a que se reporta a declaração.
- No valor dos incentivos concedidos com recurso a fundos comunitários deve tomar-se em consideração o quadro comunitário que se encontrar em vigor.
- Relativamente ao período a que se reporta a declaração são discriminados os incentivos não fiscais e o incentivo correspondente à redução do IRC, determinado sem qualquer limite quantitativo, e ou o incentivo relativo à remuneração convencional do capital social.
- O eventual excesso apurado (a inscrever no campo 906) é inscrito no campo 372 do quadro 10 da declaração modelo 22.

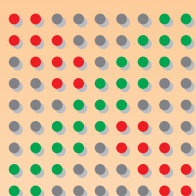
quadro 10 – Incentivos fiscais à interioridade ligados ao investimento, sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais (artigo 43.º do EBF)

- Este quadro destina-se ao controlo do limite dos incentivos ao investimento e dos incentivos à criação de postos de trabalho sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais, devendo ser preenchido pelos sujeitos passivos que na declaração modelo 22 tenham beneficiado das majorações previstas no artigo 43.º do EBF. Apenas aplicável ao período de tributação de 2011, face à revogação do benefício operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12. Relativamente a períodos de tributação anteriores deve ser preenchido o anexo F da IES.
- De acordo com a legislação comunitária e os artigos 5.º e 6.º da Portaria n.º 170/2002, de 28 de fevereiro, o quociente entre o montante total dos incentivos ao investimento de natureza fiscal e não fiscal, e o total do investimento elegível não pode exceder, por entidade, uma percentagem máxima de auxílio, variável consoante a região de localização do beneficiário e a sua dimensão (grande empresa ou pequena e média empresa (PME)).

- Entende-se por PME a empresa que, cumulativamente, tenha menos de 250 trabalhadores, tenha um volume de negócios anual que não exceda 40 milhões de euros ou um balanço total anual que não exceda 27 milhões de euros e cumpra o critério de independência definido na Recomendação Comunitária n.º 96/280/CE, de 3 de abril.
- No campo 1001 devem ser inscritos os investimentos considerados elegíveis para efeitos de majoração das respetivas depreciações, considerando-se como tais os investimentos em ativos fixos tangíveis relativos à aquisição de edifícios e equipamentos diretamente relacionados com os projetos, com exceção dos terrenos e veículos ligeiros de passageiros.
- São igualmente elegíveis, a inscrever no campo 1002, as despesas em ativos intangíveis, relativas à transferência de tecnologia sob a forma de aquisição de patentes, de licenças de exploração ou de conhecimentos técnicos, nas seguintes condições:
 - a) A totalidade destas despesas, no caso de PME;
 - b) Até um limite 25% do montante das despesas em investimento tangível, no caso de outras empresas.
- O limite global dos investimentos elegíveis para efeitos da majoração das depreciações/amortizações é de € 500.000,00, conforme alínea c) do n.º 1 do artigo 43.º do EBF.
- No campo 1004 deve ser inscrito o valor plurianual total da isenção das contribuições para a segurança social concedida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, multiplicado por (1 – taxa do IRC). Neste apuramento deve ser utilizada a taxa efetiva de IRC.
- Os campos 1005 e 1008 destinam-se à inscrição dos montantes relativos às majorações previstas nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 43.º do EBF, devendo no campo 1008 ser inscrito o valor correspondente à majoração relativa às contribuições para os seguros de acidentes de trabalho.
- Nos campos 1006 e 1009 deve ser inscrita a taxa de IRC aplicável.
- No campo 1012 devem ser inscritos, para além do valor correspondente à isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis obtida ao abrigo do artigo 43.º do EBF, todos os outros incentivos concedidos pelo Estado e não discriminados nos campos anteriores para a realização dos investimentos inscritos nos campos 1001 e 1002 e para a criação dos postos de trabalho a que se referem os montantes declarados nos campos 1004 e 1010.
- Não devem ser considerados os incentivos com carácter de *minimis*.



- A determinação da taxa de auxílio, a indicar no campo 1014, pode ser efetuada das seguintes formas:
 - a) Em caso de existência apenas de incentivos ao investimento, a taxa de auxílio é determinada dividindo o total dos auxílios pelo total dos investimentos constante do campo 1003;
 - b) Em caso de acumulação entre incentivos ao investimento e incentivos à criação de postos de trabalho ligados ao investimento, a taxa de auxílio é dada pela menor das seguintes percentagens:
 - quociente entre o total dos auxílios constante do campo 1013 e o total dos investimentos indicado no campo 1003;
 - quociente entre o total dos auxílios constante do campo 1013 e os gastos salariais, incluindo encargos sociais obrigatórios, relativos a um período de dois anos.
 - c) Em caso de existência apenas de incentivos à criação de postos de trabalho, não ligados ao investimento, a taxa de auxílio deve ser determinada dividindo o somatório dos campos 1004 e 1010 pelo total dos gastos salariais, incluindo encargos sociais obrigatórios, relativos a um período de dois anos.
- No campo 1015 inscreve-se a taxa máxima de auxílio constante da Portaria n.º 170/2002, de 28 de fevereiro, que fixa as regras a que se encontram sujeitos os beneficiários dos incentivos.
- Se a taxa efetiva de auxílio inscrita no campo 1014 for superior à taxa máxima legal aplicável, o total dos incentivos em excesso, correspondente ao produto do diferencial de taxas (campo 1014 – campo 1015) pelo valor total do investimento constante do campo 1003, ou pelo valor total dos gastos salariais (no caso de acumulação entre incentivos ao investimento e incentivos à criação de postos de trabalho ligados ao investimento ou apenas incentivos à criação de postos de trabalho, não ligados ao investimento), deve ser inscrito no campo 1016 e transportado, até à concorrência do somatório dos campos 1007, 1010 e 1011, para o campo 372 do quadro 10 da declaração modelo 22.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Rua Avelino Santos Leite, 16 - Apartado 1205 - 4471-909 MAIA
Telef. 229 488 348 / 229 489 018 / 229 411 101 - Fax 229 449 382
E-mail: apec@apca.pt - Internet: www.apca.pt