

Serviço(s) produtor(es)
Direção de Serviços do IRC

Assunto(s)
Regime simplificado de determinação da matéria coletável

Normativo
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Articulado
86.º - A, 86.º - B, 87.º, 88.º e 106.º

CIRCULAR Nº 6/2014

A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Com a referida lei foi criado o regime simplificado de determinação da matéria coletável, concretizado através do aditamento dos artigos 86.º-A e 86.º-B ao CIRC.

No sentido de esclarecimento de eventuais dúvidas que este regime possa suscitar, foi, por Despacho n.º 77/2014-XIX, de 27 de março, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:

Âmbito de aplicação subjetiva

1. Em termos de incidência pessoal e de acordo com o n.º 1 do artigo 86.º-A podem optar por este regime os sujeitos passivos:

- i) Residentes;
- ii) Não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação;
- iii) Que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2. Ao referir que os sujeitos passivos isentos ou sujeitos a um regime especial de tributação não podem optar pelo regime simplificado, o legislador excluiu do seu âmbito de aplicação subjetiva, designadamente, todos os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de transparência fiscal a que se refere o artigo 6.º do CIRC e os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).

3. Os sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 86.º-A só podem optar por este regime se reunirem, cumulativamente, as seguintes condições aí enunciadas:

- «a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000;
- b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda € 500.000;

**Razão
das
instruções**

**Quem pode
optar**

CIRCULAR Nº 6/2014

- c) *Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas;*
- d) *O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;*
- e) *Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;*
- f) *Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime».*

4. No que se refere à primeira condição exigida (ter obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000), realça-se que o indicador relevante é o **“montante anual ilíquido de rendimentos”**.

Aspetos procedimentais (inclusão/cessação)

5. Os sujeitos passivos de IRC que reúnam as condições cumulativas indicadas no n.º 1 do artigo 86.º-A podem optar pelo regime simplificado, devendo, para o efeito, manifestar essa intenção na declaração de início de atividade ou na declaração de alterações.
6. Optando pelo regime, os sujeitos passivos que já vêm exercendo a sua atividade devem apresentar a declaração de alterações a que se refere o artigo 118.º do CIRC até ao fim do 2.º mês do período de tributação em que pretendam iniciar a sua aplicação (mês de fevereiro para os sujeitos passivos que adotem um período de tributação coincidente com o ano civil). **Destaca-se que, em 2014, o prazo de opção pelo regime foi prorrogado até 31 de março de 2014, através do Despacho n.º 57/2014-XIX, de 28 de fevereiro, de Sua Exa. o SEAF.**

Neste caso, o enquadramento faz-se, verificados os demais requisitos, em conformidade com o montante anual ilíquido dos rendimentos e o total do balanço relativos ao período de tributação imediatamente anterior.

7. Os sujeitos passivos que iniciem a sua atividade após 1 de janeiro de 2014, formalizam a opção, se o pretenderem, na declaração de início de atividade.

Nesta situação, o enquadramento faz-se, verificados os demais requisitos, em conformidade com o valor anualizado dos rendimentos estimado constante desta declaração.

Inclusão/ces-
sação do
regime

CIRCULAR Nº 6/2014

8. O regime simplificado cessa quando:

i) O sujeito passivo renuncie à sua aplicação, devendo manifestar esta intenção na declaração de alterações a apresentar até ao fim do 2.º mês desse período de tributação.

Neste caso, durante três anos não pode voltar a optar pela aplicação deste regime.

ii) Deixar de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 86.º-A;

iii) O sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas, respetivamente, no Código do IVA e no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

9. Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime reportam-se ao primeiro dia do período de tributação em que deixem de se verificar os referidos requisitos.

10. Vejamos, através de um exemplo, quais os efeitos da cessação e a data da respetiva produção.

Exemplo

No início de **2014**, o sujeito passivo A reunia as condições exigidas no n.º 1 do artigo 86.º-A do Código do IRC para ficar abrangido pelo regime simplificado nesse período de tributação.

No dia 20 de fevereiro de 2014 formalizou a **opção** pela aplicação deste regime, na declaração de alterações.

Porém, o montante líquido dos rendimentos constante das demonstrações financeiras relativas a este período de tributação foi de € 250.000,00, ultrapassando, assim, o limite previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 86.º-A.

Portanto, **no período de tributação de 2014** não pode ficar abrangido pelo regime simplificado, ficando automaticamente enquadrado no **regime geral**.

Ora, como o sujeito passivo tinha optado pelo regime simplificado em fevereiro de 2014, não efetuou o pagamento especial por conta em março. E como, afinal, ficou enquadrado no regime geral, estaria em falta relativamente ao cumprimento dessa obrigação.

Porém, o n.º 14 do artigo 106.º do Código do IRC vem permitir a este sujeito passivo que efetue o pagamento especial por conta relativo a 2014 até ao fim de março de 2015, não sendo devidos quaisquer juros.

Exemplo

CIRCULAR Nº 6/2014

Determinação da matéria coletável

11. A matéria coletável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

Rendimentos	Coef.
a) Vendas de mercadorias e produtos	0,04
a) Prestações de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas)	0,04
b) Rendimentos das atividades profissionais (art.º 151.º do CIRS)	0,75
c) Restantes rendimentos de prestações de serviços	0,10
c) Subsídios destinados à exploração	0,10
d) Subsídios não destinados à exploração	0,30
e) Rendimentos (<i>Know how</i>)	0,95
e) Outros rendimentos de capitais	0,95
e) Resultado positivo dos rendimentos prediais	0,95
e) Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	0,95
e) Restantes incrementos patrimoniais	0,95
f) Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1,00

De notar que no período de tributação do início de atividade e no seguinte, os coeficientes assinalados no mapa com a) e c) sofrem uma redução de 50% e 25%, respetivamente.

12. Face ao disposto no artigo 86.º-B do CIRC e da análise deste quadro ressaltam os seguintes aspetos:

- i) Quando estejam em causa transmissões de direitos reais sobre bens imóveis e o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo (VPT) do imóvel, é este o valor a considerar para efeitos de determinação da matéria coletável (conforme disposto no n.º 2 do artigo 64.º, com as necessárias adaptações, por remissão do n.º 4 do artigo 86.º-B).

Assim, para efeitos de cálculo da matéria coletável, à diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato é, também, aplicado o coeficiente de 0,04 ou o coeficiente de 0,95, indicados, respetivamente, nas alíneas a) ou e) do n.º 1 do artigo 86.º - B, consoante se trate de inventários ou de ativos fixos tangíveis.

De notar que, segundo o ponto 7.2 do Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de março, que homologou a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME), as microentidades que adotem esta norma reconhecem, também, como ativos fixos

Coeficientes

Transmissão
de direitos
reais sobre
bens
imóveis

CIRCULAR Nº 6/2014

tangíveis, os ativos que no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) são designados por propriedades de investimento (terrenos e edifícios).	
ii) No que se refere aos rendimentos de prestações de serviços, que não respeitem a atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, o legislador do IRC prevê dois coeficientes distintos. Assim, deve entender-se que o coeficiente de 0,75 é aplicável, especificamente, aos rendimentos das atividades profissionais concretamente previstas na lista anexa ao Código do IRS, sendo o coeficiente de 0,10 aplicável, genericamente, aos rendimentos das restantes prestações de serviços.	Rendimentos de prestações de serviços
iii) Relativamente ao valor dos subsídios não destinados à exploração é aplicável o coeficiente de 0,30 para efeitos de determinação da matéria coletável. De acordo com o n.º 8 do artigo 86.º-B os subsídios relacionados com ativos não correntes, quando respeitem a ativos depreciables ou amortizáveis, são considerados, depois da aplicação do coeficiente 0,30, pelo montante que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização e, quando não respeitem a ativos depreciables ou amortizáveis, nos termos estabelecidos no artigo 22.º.	Subsídios não destinados à exploração
Exemplo A empresa adquiriu por € 20.000,00 uma máquina, estando sujeita à taxa máxima de depreciação de 20% de acordo com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Esta máquina foi comparticipada em 60% (€ 12.000,00). A empresa está enquadrada no regime simplificado. No que se refere ao subsídio, o apuramento da matéria coletável relativa aos períodos de tributação em que a empresa estiver enquadrada no regime simplificado é o seguinte: • Aplicação do coeficiente previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 86.º-B: $€ 12.000,00 \times 0,30 = € 3.600,00$ • Montante que, proporcionalmente, corresponde à quota mínima de depreciação da máquina subsidiada: $10\% \times € 3.600,00 = € 360,00$ A parcela do subsídio a considerar na matéria coletável é, pois, de € 360,00. iv) Se forem obtidos rendimentos prediais, o montante a considerar para efeitos de aplicação do coeficiente de 0,95 é «o resultado positivo de rendimentos prediais».	Exemplo

CIRCULAR Nº 6/2014

Para efeitos de apuramento do resultado positivo de rendimentos prediais, aos rendimentos prediais ilíquidos será de deduzir o montante dos gastos diretamente relacionados com estes rendimentos, nomeadamente, os gastos incorridos com a conservação e manutenção dos imóveis que os geraram, os prémios dos seguros obrigatórios, o imposto municipal sobre imóveis e as respetivas taxas municipais, não podendo desta diferença resultar um valor negativo.

**Rendimentos
prediais**

- v) No caso de transmissão onerosa de ativos não correntes, releva o saldo positivo entre as mais e as menos-valias fiscais, sendo a este aplicável o coeficiente de 0,95 previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 86.º - B.

No caso de ser apurado um saldo negativo entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, ou seja, de estas serem superiores àquelas, esse saldo não pode ser considerado para a determinação da matéria coletável.

**Mais-valias
ou**

**Menos-valias
fiscais**

De notar que a NC-ME, nos pontos 7.2 e 4.6, considera como ativos não correntes os ativos fixos tangíveis (que incluem as propriedades de investimento e os ativos biológicos não consumíveis), os ativos intangíveis e os ativos financeiros cuja natureza seja de longo prazo.

O apuramento da mais-valia ou da menos-valia fiscal é efetuado de acordo com os n.ºs 6 e 7 do artigo 86.º - B, através da seguinte expressão:

$$MVF/mvf = (VR - Enc) - (VA - PI - Ocv - Dep/Am) \times Coef$$

Em que:

MVF/mvf – Mais-valia fiscal/ menos-valia fiscal

VR – Valor de realização

Enc – Encargos com a venda

VA – Valor de aquisição

PI – Perdas por imparidade

Ocv – Outras correções de valor

Dep/Am – As depreciações/amortizações fiscalmente aceites, enquanto enquadrado no regime geral e as quotas mínimas de depreciações/amortizações, enquanto enquadrado no regime simplificado

Coef – Coeficiente de desvalorização da moeda publicado em portaria

Exemplo

Em 2012, uma empresa adquiriu, pelo valor de € 50.000,00, uma máquina de uso específico, que veio a ser vendida em 2016, pelo valor de € 40.000,00. Nos

Exemplo

CIRCULAR Nº 6/2014

períodos de tributação de 2012 a 2015 a empresa praticou depreciações à taxa de 20%, correspondente à taxa prevista na tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

No período de tributação de 2014 optou pelo regime simplificado, aí permanecendo nos anos seguintes.

A mais-valia fiscal a considerar no apuramento da matéria coletável do IRC do período de tributação de 2016 é a seguinte, de acordo com a expressão anteriormente indicada:

$$MVF = € 40.000,00 - (€ 50.000,00 - € 30.000,00 (1)) \times 1,05 (2)$$

$$MVF = € 40.000,00 - € 21.000,00 = € 19.000,00$$

(1) Em 2012 e 2013, enquanto enquadrada no regime geral, a depreciação praticada e fiscalmente aceite foi de $20\% \times € 50.000,00 \times 2 \text{ anos} = € 20.000,00$

Em 2014 e 2015, enquanto enquadrada no regime simplificado, o valor a considerar para a determinação da mais-valia fiscal corresponde à quota mínima desses dois anos, ou seja $10\% \times € 50.000,00 \times 2 \text{ anos} = € 10.000,00$.

(2) Supondo que o coeficiente de desvalorização da moeda é de 1,05.

No pressuposto de que não existem outras mais-valias ou menos-valias, no apuramento da matéria coletável aplica-se o coeficiente de 0,95 previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 86.º - B do Código do IRC à mais-valia apurada, ou seja, $0,95 \times € 19.000,00 = € 18.050,00$.

vi) Para além dos rendimentos e demais incrementos patrimoniais que são reconhecidos em resultados, relevam ainda, para efeitos da determinação da matéria coletável, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito que são reconhecidos diretamente no capital próprio.

O valor de aquisição (fiscal) destes ativos é o valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo (cf. n.º 2 do artigo 21.º do CIRC).

13. Em cada período de tributação, a matéria coletável que resultar da aplicação dos coeficientes não pode ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida (RMMG). Para o período de tributação de 2014, o valor da RMMG é de € 485,00, de acordo com o n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 143/2010, de 31 de dezembro.

Assim, o valor mínimo de matéria coletável é de € 4.074,00 ($60\% \times € 485,00 \times 14$).

No período do início de atividade e no período seguinte, este limite é reduzido em 50% e 25%, respetivamente.

**Incrementos
patrimoniais
obtidos a
título gratuito**

**Valor
mínimo de
matéria
coletável**

CIRCULAR Nº 6/2014

14. Como da aplicação dos coeficientes aos vários rendimentos resulta o valor da matéria coletável, os prejuízos fiscais que tenham sido apurados em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do regime não podem ser deduzidos. De facto, o legislador entendeu que, no âmbito do regime simplificado, o valor da matéria coletável coincide com o valor do lucro tributável.

Não obstante, no caso de cessação do regime, o sujeito passivo pode, então, deduzir os prejuízos fiscais que ainda estejam dentro do período de reporte, nos termos e condições previstos no artigo 52.º do CIRC.

15. No âmbito do regime simplificado, não é aplicável o regime de reinvestimento previsto no artigo 48.º do CIRC.

Quando, no âmbito do regime geral, o sujeito passivo tenha beneficiado do disposto neste artigo e não concretize o reinvestimento até ao fim do 2.º período de tributação seguinte ao da realização, acresce à matéria coletável desse período de tributação a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista no n.º 1 do artigo 48.º não incluída no lucro tributável majorada em 15%. O facto de o sujeito passivo ter optado pelo regime simplificado não o desobriga de reinvestir o valor de realização no prazo previsto no n.º 1 do artigo 48.º do CIRC.

Exemplo

No período de tributação de 2012 uma empresa apurou uma mais-valia fiscal de € 2.000,00 em resultado da venda de uma máquina por € 10.000,00.

Nesse período de tributação a empresa apenas tributou em 50% a mais-valia fiscal apurada, beneficiando do regime de reinvestimento do valor de realização previsto no artigo 48.º do CIRC. Isto porque manifestou na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização.

Até ao fim do período de tributação de 2014, a empresa apenas reinvestiu € 7.000,00 (70% do valor de realização).

Neste período de tributação a empresa optou pelo regime simplificado.

Em 2014 a empresa tem de acrescentar à matéria coletável a importância de € 345,00, apurada do seguinte modo:

$$30\% \times € 1.000,00 + 15\% \times (30\% \times € 1.000,00)$$

16. As taxas de IRC aplicáveis aos sujeitos passivos que optaram pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável são as taxas previstas no n.º 2 do artigo 87.º do Código do IRC.

**Prejuízos
fiscais**

**Regime de
reinvestimento**

Exemplo

Taxas

CIRCULAR Nº 6/2014

A aplicação da taxa de 17% aos primeiros € 15.000,00 de matéria coletável está sujeita às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de <i>minimis</i>. 17. De acordo com o n.º 15 do artigo 88.º do CIRC, não são aplicáveis aos sujeitos passivos enquadrados neste regime as taxas de tributação autónoma relativas a: • Despesas de representação; • Ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador; • Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos; • Indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes. Assim, apenas são tributados autonomamente: • Despesas não documentadas; • Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica; • As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado. Dado que os sujeitos passivos do regime simplificado não apuram prejuízo fiscal, o agravamento de dez pontos percentuais das taxas de tributação autónoma previsto no n.º 14 do artigo 88.º não se lhes aplica.	Taxas de tributação autónoma
18. Face ao disposto no n.º 8 do artigo 90.º do CIRC, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado não têm direito a benefícios fiscais que operem por dedução à coleta. 19. Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável estão dispensados, nos termos da alínea d) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, de efetuar o pagamento especial por conta (PEC). Por outro lado, o n.º 8 do artigo 90.º do CIRC indica que à coleta destes sujeitos passivos apenas são de efetuar as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional e às retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso. Compreende-se que estes sujeitos passivos não deduzam à coleta do IRC os PEC porque enquanto integrados neste regime estão dispensados de os efetuar. Nos casos em que ocorra a cessação do regime simplificado por não verificação dos requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 86.º-A, o sujeito passivo deve	Benefícios fiscais PEC

CIRCULAR Nº 6/2014

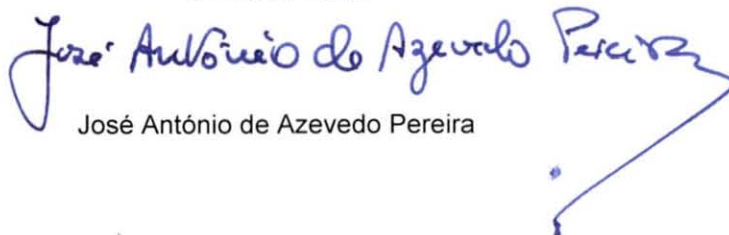
efetuar o pagamento especial por conta até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte.

20. Os sujeitos passivos que optem pelo regime simplificado **não** estão sujeitos ao cumprimento da obrigação de pagamento da derrama municipal, prevista no n.º 1 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, uma vez que esta incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC e os sujeitos passivos abrangidos por este regime não procedem ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria coletável.

**Derrama
municipal**

Autoridade Tributária e Aduaneira, 28 de março de 2014

O Diretor Geral


José António de Azevedo Pereira